

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA MANAGEMENTU

Plánování a vyhodnocování provozních nákladů společnosti
Planning and Evaluation of Operating Costs of the Company

Student:
Vedoucí diplomové práce:

Bc. Zbyněk Lach
Ing. Zuzana Stefanovová, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Zbyněk Lach**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T020 Ekonomika podniku

Téma: **Plánování a vyhodnocování provozních nákladů společnosti**
Planning and Evaluation of Operating Costs of the Company

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Východiska řešení problematiky nákladů
 3. Aplikace na společnost
 4. Nápravná opatření a doporučení
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DRURY, Colin. *Management accounting for business decisions*. 2nd ed. London: Thomson Learning, 2001. ISBN 18-615-2770-5.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. Poradce controllingu. ISBN 80-725-9012-X.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zuzana Stefanovová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016


Ing. Josef Kašík, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci na téma „Plánování a vyhodnocování provozních nákladů společnosti“, včetně všech příloh, vypracoval samostatně a použil jen uvedené informační zdroje.

V Olomouci 13.7.2016



Bc. Zbyněk Lach

Děkuji Ing. Zuzaně Stefanovové, Ph.D. za odborné vedení a za cenné rady, připomínky a za její trpělivost při vypracování mé diplomové práce.

Obsah:

1.	Úvod	6
2.	Východiska řešení problematiky provozních nákladů	9
2.1.	Charakteristika nákladů	9
2.1.1.	Náklady v účetním systému podniku	9
2.1.2.	Pojetí nákladů	13
2.1.3.	Časová dimenze nákladů	13
2.1.4.	Způsoby vyjádření a oceňování nákladů v manažerském účetnictví	13
2.2.	Členění nákladů	16
2.2.1.	Druhové členění nákladů	16
2.2.2.	Účelové členění nákladů	17
2.2.3.	Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	18
2.2.4.	Kalkulační členění nákladů	19
2.2.5.	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	19
2.3.	Přirazování nákladů výkonům	21
2.3.1.	Pojem kalkulace a její metoda	21
2.3.2.	Cíle alokace nákladů	22
2.3.3.	Principy alokace	22
2.3.4.	Kalkulace přímých nákladů	22
2.3.5.	Kalkulace nepřímých nákladů	23
2.3.6.	Kalkulace variabilních nákladů	25
2.4.	Rozpočetnictví	26
2.4.1.	Charakteristika	26
2.4.2.	Výhody a nevýhody tvorby rozpočtů	27
2.4.3.	Systém rozpočtů	31
2.4.4.	Rozpočty jednotlivých středisek	33
2.4.5.	Časový horizont sestavování rozpočtů	33
3.	Aplikace na společnost	35
3.1.	Představení společnosti	35
3.1.1.	Pohled do historie	35
3.1.2.	Předmět podnikání firmy	37
3.1.3.	Procesně-organizační struktura společnosti	38
3.2.	Analýza současného stavu	41
3.2.1.	SWOT analýza společnosti	41
3.2.2.	Vývoj provozních nákladů společnosti	43

3.2.3.	Současný systém rozpočtů ve společnosti.....	50
3.2.4.	Postup při vytváření současného finančního plánu	51
4.	Nápravná opatření a doporučení	54
4.1.	Tvorba rozpočtů.....	54
4.1.1.	Vytvoření podrobných ročních plánů a rozpočtů	54
4.1.2.	Vytvoření podrobných rozpočtů dle jednotlivých měsíců	57
4.1.3.	Vytvoření systému kvartálních operativních rozpočtů.....	58
4.2.	Kontrola rozpočtů provozních nákladů	60
4.2.1.	Kontrola kvartálních operativních rozpočtů.....	60
4.2.2.	Kontrola hlavního rozpočtu.....	60
5.	Závěr.....	61
	Seznam použité literatury a zdrojů	62
	Seznam zkratk	64
	Seznam obrázků	65
	Seznam tabulek	65
	Seznam příloh.....	66

1. Úvod

Jedním z nejdůležitějších pilířů, které vedou ke stabilitě, efektivitě a zdravému vývoji organizace je správně zvolený systém řízení a kontroly činností spojených s hospodařením společnosti. V dnešní turbulentní době, kdy je trh přesycen volnými peněžními prostředky a konkurence ve všech oblastech neustále zesiluje, je velmi důležité použít všechny dostupné prostředky, které vedou ke zvýšení produktivity a vnitřní efektivitě a umožní tak lépe využívat dostupné zdroje. To umožní společnosti být konkurenceschopnější v daném oboru podnikání.

V tomto ohledu je správné řízení a následná kontrola provozních nákladů důležitou součástí tohoto systému. Jelikož ve většině firem v posledních letech podíl těchto nákladů k nákladům celkovým neustále stoupá, je nutné věnovat zvýšenou pozornost jak jejich řízení, tak i následné konsolidaci. Další problém vyvstává v souvislosti s jejich obtížným přiřazováním bezprostřední příčině jejich vzniku.

V současné době, kdy se ve většině případů podniky pohybují v prostředí s vysokou konkurencí, hraje přístup k nákladům a zejména k jejich snižování velmi důležitou roli. Je nutno často přezkoumávat zejména způsoby, kterými by mohli být náklady optimalizovány a nacházet a zavádět takové systémy, pomocí nichž by bylo možno dosáhnout té nejlepší konkurenční výhody.

Hlavním cílem této práce je analyzovat pomocí metod komparace a SWOT analýzy proces plánování a vyhodnocování provozních nákladů ve společnosti Regionální centrum Olomouc s.r.o., která se svou činností zaměřuje na pronájem nebytových prostor ve svém areálu v Olomouci. Následně pomocí zavedení systému plánů a rozpočtů se pokusit zefektivnit systém řízení a kontroly v této organizaci. Výstupem této analýzy by měly být případná doporučení pro úpravu systému řízení nákladů a postupy pro možné snížení provozních nákladů.

Základní myšlenkou této práce je předpoklad, že existence kvalitního systému řízení a zejména kontroly nákladů v organizaci, má vysoce pozitivní dopad na vývoj výše provozních nákladů jako celku. Je totiž prakticky nemožné se tímto problémem nezabývat a pouze tyto náklady promítat zpětně do ceny výkonů, jak se v současné době v mnoha podnicích děje. Toto

nevěnování se vede postupně ke zvyšování koncových cen výrobků a služeb a společnost se stává ve svém důsledku nekonkurenceschopnou.

Motivem pro její vznik je razantní nárůst konkurence v okolí, kdy v Olomouci vlivem příznivé makroekonomické situace na trhu s penězi vzniklo za posledních několik let mnoho významných poskytovatelů kancelářských ploch, také zde došlo k otevření třech nových kongresových center v bezprostředním okolí. V tomto nově utvořeném vysoce konkurenčním prostředí ztratila firma Regionální centrum Olomouc s.r.o. zčásti svoji exkluzivitu a proto je nasnadě, že pokud si chce zachovat stejnou míru výnosnosti (popřípadě ji zvýšit), nepůjde to již nadále cestou zvyšování cen, ale musí se v první řadě více zaměřit na vlastní nákladovost. A vzhledem k tomu, že provozní náklady tvoří v této společnosti, po investicích, druhou nejvýznamnější část nákladů, pokusíme se ji proto zanalyzovat a následně zefektivnit.

Hlavním partnerem při psaní této diplomové práce se stala již výše uvedená společnost Regionální centrum Olomouc s.r.o. Tato společnost se zabývá poskytováním služeb v oblasti nájmu nebytových prostor, zejména kancelářských, poskytováním služeb s tímto nájmem spojených, dále se zabývá pořádáním společenských akcí, různých školení a významných kongresů. V neposlední řadě je jednou z jejich činností údržba svého majetku a servis technických zařízení budov, které pronajímá. Jedná se o dceřinou společnost evropské společnosti Tessela SE. Největšími odběrateli služeb této společnosti jsou Olomoucký kraj, pojišťovna Allianz, pojišťovna NN, Československá obchodní banka nebo významná zdravotní pojišťovna. Svou pobočku zde má například firma ČEZ, agentura Czechinvest, Ministerstvo financí, je zde i poslanecká a senátorská kancelář.

První část této práce se věnuje teoreticko-metodologickému rámci, a to zejména v oblasti vymezení pojmů nákladů, kalkulací, kontroly nákladů a rozpočtů.

Druhá část je poté zaměřena na aplikaci na konkrétní společnost. Nejprve je věnováno několik stran charakteristice samotné společnosti, další část se věnuje vývoji provozních nákladů v posledních letech, třetí část potom analýze řízení provozních nákladů a návrhům na zlepšení.

Na základě výsledků této analýzy se poté budeme věnovat systému řízení nákladů a návrhu na jeho změnu ve formě zavedení systému plánů a rozpočtů, pomocí nichž bude moci organizace nadále přehledněji tyto náklady řídit.

Poslední část práce bude věnována doporučením v oblasti možného snižování nákladů a navrhne zde několik praktických opatření, které by firmě mohli přinést finanční úspory.

2. Východiska řešené problematiky provozních nákladů

2.1. Charakteristika nákladů

Jedním z nejzákladnějších rysů podnikání jako takového a zejména podnikových aktivit je přeměna vstupů na výstupy, tento proces však vždy musí být doprovázen zvýšením jejich původní hodnoty. Tyto vstupy, ve formě účelně spotřebovaných ekonomických zdrojů, které pro podnik znamenají určitou oběť, se označují jako náklady. Na druhé straně výstupy přinášejí podniku ekonomický prospěch.

To co je tedy základní příčina pro vznik nákladů, nebo se dá také říci to, proč náklady vynakládáme, je výkon. Jedná se o námi obětovaný ekonomický zdroj na dosažení výnosu z prodeje. V případě podniku zabývajícího se poskytováním služeb se jedná o danou službu, v případě výrobního podniku o výrobek. S tímto výrobkem nebo službou jsou potom náklady na základě příčinné souvislosti spojovány.

Jelikož se základní charakteristiky nákladů významně liší v jednotlivých účetních subsystémech, je tedy nutné se v tento okamžik nejprve zaměřili na objasnění toho, jaké typy těchto subsystémů v účetním systému podniku rozeznáváme a jak se zvyšuje potřeba informací o nákladech mezi těmito jednotlivými typy.

2.1.1. Náklady v účetním systému podniku

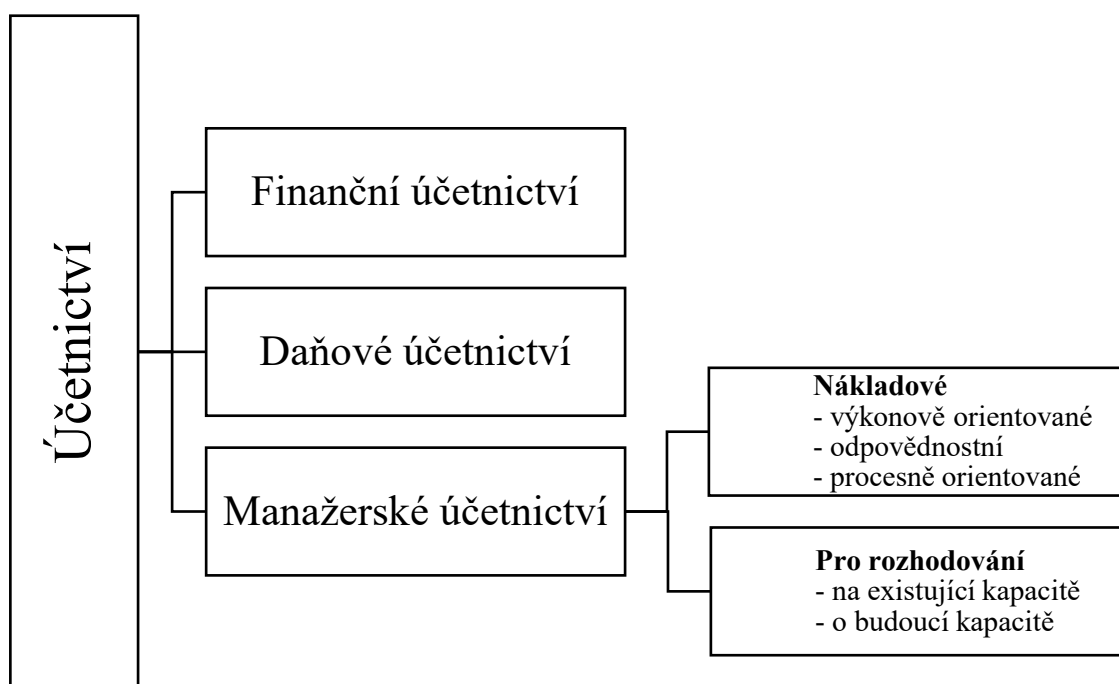
Základním nástrojem pro sledování a zobrazení podnikatelského procesu je účetnictví. Účetnictví plní v podniku několik základních funkcí:

- informační funkce – účetnictví musí poskytovat informace o stavu hospodaření podniku a jeho finanční situaci všem uživatelům účetních informací,
- dispoziční funkce – informace, které účetnictví poskytuje, slouží jako podklad pro další rozhodování podniku,
- kontrolní funkce – účetní informace slouží pro kontrolu stavu majetku a přispívá k jeho ochraně,
- důkazní funkce – slouží jako důkazní prostředek při vedení sporů,

- daňová funkce – každý hospodářský subjekt získává z účetnictví podklady pro výpočet daňových povinností.¹

Jednou ze současných základních myšlenek je poznání, že účetnictví je třeba diferencovat podle toho, kdo je jeho uživatel a jaké tento uživatel řeší rozhodovací úlohy. Proto je třeba tento základní systém obsahově rozdělit na několik subsystémů. A to na finanční účetnictví, daňové účetnictví a účetnictví manažerské.

Obrázek č. 2.1: Vztah manažerského, finančního a daňového účetnictví



Zdroj: KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 20. ISBN 978-80-7261-217-8.

Finanční účetnictví

Základem podnikového účetnictví je účetnictví finanční. Jeho základní funkcí je shromažďování a hlavně interpretace informací zejména finanční povahy a to jak pro pracovníky vlastního podniku, tak i pro vnější subjekty (např. ostatní obchodní společnosti, banky, potencionální investory, stakeholders nebo zaměstnance), které se zajímají o efektivnost

¹ Svetucentnictví.cz. *Svetucentnictvi.cz* [online]. Praha: svetucetnictvi.cz, 2008 [cit. 2016-05-15]. Dostupné z: <http://www.svetucetnictvi.cz/aktualne/podstata-a-vyznam-ucetnictvi-zakladni-pojmy>

podniku a jeho celkovou finanční situaci. Jeho úkolem je věrně zobrazovat hospodářskou skutečnost podniku. V České republice je obsah tohoto účetnictví regulován státem. Jeho hlavní výkazy tvoří bilance, výkaz peněžních toků (cash flow) a výkaz zisků a ztrát. Pomocí různých metod finanční analýzy poté na základě dat získaných z těchto výkazů, mohou ostatní externí subjekty do určité míry vyhodnocovat finanční hospodaření a efektivnost daného podniku.

Účetnictví daňové

Hlavním úkolem daňového účetnictví v evropských zemích je zjištění daňové povinnosti. Nejdůležitější funkce je správně vyjádřit základ daně z příjmu a další daňové pohledávky a závazky podniku. Daňové účetnictví je zejména ve Spojených státech Amerických striktně odděleno od finančního účetnictví a je často vedeno specialisty, kteří se zabývají daňovým právem. U nás se finanční a daňové účetnictví často prolíná, neboť daňová legislativa a pravidla zde mají značný dopad na systém finančního účetnictví. Za hlavního uživatele účetních informací můžeme v tomto případě označit stát a ostatní jeho organizační složky.²

Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je systém informací, jehož primárním cílem je poskytování relevantních dat pro rozhodování řídicích pracovníků na různých stupních vedení podniku. Jeho součástí jsou všechny složky zahrnuté v informačním systému v účetní jednotce a to účetnictví, rozpočetnictví, tvorba kalkulací, metody operačního výzkumu a ekonometrické metody. Jeho předmětem nejsou jen náklady, ale i výnosy a někdy také peněžní toky. Manažerské účetnictví slouží bezprostředně pro efektivní řízení podniku a i jeho jednotlivých vnitropodnikových středisek. Na rozdíl od finančního a daňového účetnictví, kde jsou informace určeny externím subjektům a proto musí být sjednoceny a vedeny tak, aby byla zaručena jejich srovnatelnost a jednoznačný výklad, u účetnictví manažerského není v podstatě stanoveno, jak se má vést, a co má nebo nemá být jeho obsahem.

Pokud bychom se na manažerské účetnictví podrobněji zaměřili, dokázali bychom ho jistě rozčlenit na dvě základní části. Jedná se zde o to, jaký typ informací je řídicím pracovníkům poskytován. První z nich nazýváme účetnictvím nákladovým, jehož hlavním

² PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, s. 27. ISBN 978-80-247-3024-0.

úkolem je zajistit relevantní podklady pro řízení reprodukčního procesu za podmínek, kdy již bylo o hlavních parametrech těchto procesů rozhodnuto.³

Podle toho, jak je nákladové účetnictví obsahově zaměřeno, můžeme hovořit buď o výkonovém, odpovědnostním nebo procesně nákladovém účetnictví.

- Výkonové účetnictví má za cíl dát odpověď na otázky typu, jaké jsou náklady, jaké marže, jaký bude zisk atp. Ve spolupráci s tvorbou kalkulací a rozpočtováním tak, může správně charakterizovat jednotlivé hodnoty finálních výrobků, prací nebo služeb v podniku vyprodukovaných,
- odpovědnostní účetnictví, se navíc snaží odpovědět na to, jak jednotlivé vnitropodnikové útvary a oddělení svým podílem přispívají k celopodnikovým výsledkům a jak tyto útvary efektivně řídit a
- procesní nákladové účetnictví (někdy ho také označujeme jako účetnictví orientované na procesy a aktivity), jehož nejdůležitějším cílem je poskytovat informace pro řízení podnikatelských procesů.

V okamžiku, kdy nákladové účetnictví přestalo pouze poskytovat informace potřebné pro běžné řízení a rozšířilo paletu poskytovaných informací i o takové, které umožňují vyhodnocovat různorodé varianty budoucího směřování firmy a umožnilo tak rozhodovat i v podmínkách, kdy o základních parametrech podnikání ještě nebylo rozhodnuto. Zde se dostáváme k druhé části, kterou nazýváme účetnictví pro rozhodování. Právě v této fázi se účetnictví nákladové začíná proměňovat v účetnictví manažerské.

Jako důsledek potřeby správných, včasných a přesných informací pro rozhodovací proces je důležité, aby manažerské účetnictví zobrazovalo nikoli úplný obraz o společnosti jako účetnictví finanční, ale právě naopak, aby provedlo ten správný výběr relevantních informací specifikovaný pro každou rozhodovací situaci.

³ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 28. ISBN 978-80-7261-217-8.

2.1.2. Pojetí nákladů

Protože jsou náklady v manažerském a finančním účetnictví vnímány odlišně, je nasnadě, že také samotný pojem náklady budeme chápat v obou subsystémech pokaždé trochu jinak.

Ve finančním účetnictví náklady chápeme jako snížení ekonomického prospěchu, který se projevuje jako pokles aktiv, nebo jako nárůst dluhu, což ve svém důsledku znamená snížení vlastního kapitálu.

V manažerském účetnictví považujeme za náklady hodnotově vyjádřené a účelné vynakládání ekonomických zdrojů podniku, které souvisejí s danou ekonomickou činností.

V manažerském účetnictví je nejdůležitější aspekt při vynakládání nákladů jejich zhodnocení a velmi významná je také účelnost jejich vynakládání (nákladem je zde pouze racionální a přiměřené vynaložení prostředků), naopak finanční účetnictví za náklady považuje i takový úbytek ekonomického prospěchu, který ke zhodnocení majetku v budoucnu nepovede. Jedná se například o ztrátu hodnoty určité části majetku v důsledku cizích vlivů (odpis nedobytné pohledávky).

2.1.3. Časová dimenze nákladů

Mezi těmito dvěma pojetími však nejsou rozdíly omezeny pouze na odlišnosti věčné. Neméně důležitým hlediskem je také různé vnímání z hlediska času.

V účetnictví manažerském se projeví náklad okamžitě po vynaložení daného ekonomického zdroje a to i přesto, že většinou nevede k poklesu vlastního kapitálu, ale jen ke změně jeho struktury. Na druhou stranu v účetnictví finančním se projeví náklad až ve chvíli, když je jeho užitečnost již vypotřebována.

2.1.4. Způsoby vyjádření a oceňování nákladů v manažerském účetnictví

V účetnictví se rozlišují tři způsoby pojetí nákladů a to vzhledem ke způsobu jejich vyjádření a ocenění. Jedná se o pojetí finanční, hodnotové a ekonomické.

Finanční pojetí nákladů

Finanční neboli pagatorní pojetí nákladů pokládá za primární projev nákladů zejména tržně ověřené vynaložení peněžních prostředků za účelem získání opět tržně ověřené finanční náhrady. Což ve své podstatě znamená, že náklady v tomto pojetí chápeme jako investici do výkonu, pomocí něhož poté získáme jejich náhradu v původní nominální výši.

Pro využití k manažerskému rozhodovacímu procesu není toto pojetí vhodné zejména kvůli těmto omezením:

- Mohou být zobrazeny pouze ty náklady, jež vzniknou jako důsledek reálného výdaje finančních prostředků, a to jak v jejich bezprostřední formě, tak také ve formě nákladů, které odpovídají spotřebování ekonomických zdrojů vypořádaných finančně v předchozím období.
- Náklady oceňujeme pouze ve skutečných pořizovacích cenách.

Hodnotové pojetí nákladů

Hlavní příčinou rozvoje takzvaného hodnotového pojetí nákladů je zejména vývoj účetnictví nákladového a především s ním se pojící potřeba získávání informací pro kontrolu a běžné řízení podnikatelských procesů. Zobrazuje tedy průběh koloběhu ekonomických zdrojů, a to za podmínek, které platí v době uskutečnění příslušného procesu, tedy v současnosti, nikoliv v době jejich pořízení.

V hodnotovém pojetí nákladů, na rozdíl od pojetí finančního, nepovažujeme za náklady pouze peněžně zajištěné ekonomické zdroje, ale i takové faktory, které sice nemají peněžní formy, ale svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu. Jako příklad zde můžeme uvést například kalkulační odpisy.

Ekonomické pojetí nákladů

Obecně ekonomické pojetí nákladů vychází z potřeby zajištění odpovídajících informací, nejen pro běžné řízení reálně probíhajících procesů a jejich kontrolu, ale navíc také pro potřeby rozhodování, které má hlavní cíl ve výběru nejoptimálnější varianty budoucího vývoje. Ekonomické náklady jsou chápány jako to maximální, co lze prostřednictvím zvolené alternativy vyprodukovat.

Tyto náklady považujeme za náklady oportunitní. Ty nepředstavují reálně spotřebované ekonomické zdroje, ale výnos, který byl ztracen, když tyto zdroje nebyly vynaloženy na nejlepší možnou alternativu jejich využití.

2.2. Členění nákladů

Proto, abychom mohli náklady účinně řídit, je třeba je nejprve roztrždit do podrobnějších stejnorodých skupin. Náklady můžeme klasifikovat podle mnoha hledisek, základní členění jsou následující:

- Druhové členění,
- účelové členění,
- členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik,
- kalkulační členění nákladů
- členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.

2.2.1. Druhové členění nákladů

Tyto náklady vstupují do podniku vždy z vnějšího prostředí. Náklady zde třídíme do jednotlivých stejnorodých skupin, které jsou spojené s činnostmi jednotlivých výrobních faktorů.

Za základní nákladové druhy se považují následující skupiny:

- Spotřeba materiálu, surovin, energie a paliv,
- Spotřeba externích služeb a prací přicházejících do podniku,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobého majetku, jako jsou například budovy, stroje, výrobní zařízení a odpisy nehmotného investičního majetku,
- finanční náklady (nákladové úroky, pojištění, poplatky bankám),⁴

Nákladové druhy vždy představují náklady externí. Vyznačují se tím, že vznikají zejména při kontaktu podniku se svým okolím, označujeme je tedy za náklady prvotní. Jelikož je nelze nadále členit, bývají označovány za náklady jednoduché. Pokud tyto náklady vhodně

⁴ SYNEK, Miroslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, s. 65. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

členíme, dokážeme pomocí druhového členění odpovědět na otázky, co bylo spotřebováno, a kdy to bylo a od jakého subjektu (zaměstnance nebo dodavatele). Nejčastěji je druhové členění využíváno ve finančním účetnictví. Velký význam má toto členění také v makroekonomii a to zejména při zjišťování národního důchodu.⁵

2.2.2. Účelové členění nákladů

Toto členění sleduje náklady v příčinném spojení v souvislosti s jejich vznikem, má úzkou vazbu k tvorbě výkonů, tedy ke vztahu nákladů ke konkrétním útvarům, jednotlivým výkonům, popřípadě činnostem. Je také velmi důležité hlavně při kontrole hospodárnosti všech vynaložených nákladů.

Nejprve je nutné v prvním kroku náklady rozčlenit podle jejich vztahu k jednotlivým procesům nebo činnostem, prostřednictvím kterých jsou vyvolány. Takto je dělíme na technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení.

Náklady technologické jsou bezprostředně vyvolané technologií výroby daného výrobku. Jedná se například o spotřebu dřevní štěrky při výrobě dřevovláknitých desek. Naopak náklady na obsluhu zařízení definují ty náklady, které vynakládáme za účelem efektivního udržení podmínek pro danou výrobu, například náklady na osvětlení linky, na plat řídicího pracovníka provozu atp.

V návaznosti na toto obecné rozčlenění tyto náklady nadále podrobněji třídíme na náklady jednicové (Unit costs) a režijní (Overhead costs). Přičemž technologické náklady mohou být jak jednicové, tak i režijní, naopak náklady na obsluhu a řízení mívají vždy pouze charakter režijní.

⁵ FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví. Vydání první. Praha : ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

Jednicové náklady

Za jednicové náklady považujeme tu část technologických nákladů, které můžeme bezprostředně vztáhnout k určitému výkonu nebo ke konkrétní operaci. Tedy s každou jednotkou nákladového úkolu. Nákladový úkol se obecně nejčastěji stanovuje pomocí norem spotřeby, které se vynásobí buď předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů.

Režijní náklady

Naopak v případě nákladů režijních není dán žádný přímý vztah k jednotce výkonu, jde tedy o náklady, které jsou společné pro všechny skupiny výkonů. Základním nástrojem k jejich řízení je jejich rozpočet. Vzhledem k místu, ve kterém tyto režijní náklady vznikají, je třídíme do následujících kategorií:

- Zásobovací režie – náklady související s nákupem zásob, jejich skladováním a výdejem do spotřeby,
- Výrobní režie – jedná se o náklady, které souvisejí s provozem či výrobou v jednotlivých výrobních útvarech, často je do výrobní režie započítány také ty technologické náklady, u kterých považujeme za neúčelné je vykazovat v nákladech jednicových,
- Správní režie – tato režie obsahuje veškeré náklady, které souvisejí se správou a řízením společnosti (jsou to mzdy, nájmy, energie, ostatní materiály a služby přímo související se správou podniku),
- Odbytové režie – tyto náklady jsou spojeny zejména s prodejem, skladováním nebo expedicí hotových výrobků a zboží.⁶

2.2.3. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

V předchozích kapitolách jsme náklady členili podle jejich příčinného vztahu k nositeli, který vyvolal jejich vznik, nyní se zaměříme na jejich vztah ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, který za jejich vynaložení nese odpovědnost. V této situaci si musíme položit základní otázku, zda náklady vznikly spotřebou ekonomických zdrojů

⁶ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.

z externího podniku, nebo zda byly vytvořeny uvnitř. Z tohoto hlediska poté můžeme přejít na členění nákladů na:

- Náklady externí – jedná se o náklady prvotní, které vznikly mimo samotný podnik,
- Náklady interní – ty vznikají odebírajícímu středisku uvnitř podniku a jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů, které na nich byly vykonány a jejich vnitropodnikovým oceněním.

2.2.4. Kalkulační členění nákladů

Následující třídění nákladů vychází z potřeby posouzení příčinných souvislostí vůči finálním výkonům, popřípadě vůči jejich části a náklady zde dělíme do dvou kategorií, a to na náklady přímé a nepřímé.

Do skupiny přímých nákladů na prvním místě zařadíme náklady jednicové. Tedy náklady, jež jsou spojeny přímo s každou jednotkou konkrétního druhu výkonu. Mimo náklady jednicové, patří do této skupiny dále i ty náklady, které můžeme jednoznačně přiřadit k provádění právě tohoto výkonu, a jejich podíl na každou jednici lze tedy zjistit za použití metody prostého dělení.

Do nepřímých nákladů řadíme poté ty, jež není možné přiřadit ke konkrétnímu druhu výkonu, neboť zajišťují podmínky pro výrobu více druhů výrobků nebo služeb. Což vlastně znamená, že jsou vynakládány na zajištění chodu podniku v širších souvislostech.

2.2.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Z hlediska členění nákladů pro potřeby rozhodování (z manažerského hlediska) nejčastěji náklady rozlišujeme dle jejich závislosti na změnách (zvýšení nebo snížení) objemu výkonů. Náklady se zde rozdělují na náklady fixní a náklady variabilní. Kromě tohoto pohledu, jsou pro manažery také důležitá členění na náklady explicitní, implicitní a oportunitní.⁷ My se

⁷ SYNEK, Miloslav, et al. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha : Grada Publishing, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1. Str. 83-84.

však nyní zaměříme na základní členění v závislosti na objemu výkonu. Zde tedy jak už jsme si výše řekli, členíme náklady na:

- Variabilní náklady, u nichž se mění jejich celková výše v závislosti na změně objemu výkonů a
- na náklady fixní, u kterých zůstává jejich výše konstantní i při změnách v množství vyprodukovaných výkonů v rámci současně dané kapacity.

Variabilní náklady

Variabilní náklady můžeme definovat tak, že jejich výše stoupá nebo klesá spolu se změnou množství vyprodukovaných výkonů. Základní jejich vlastností je, že musí být vynakládány opakovaně na každou jednotku výkonu. V případě, že s rostoucím počtem vyrobených jednotek jejich výše na jednotku zůstává konstantní, jedná se o náklady proporcionální, pokud jejich jednotková výše stoupá nebo klesá s rostoucím objemem výroby, jedná se o náklady podproporcionální nebo nadproporcionální.⁸

Fixní náklady

Fixní náklady na rozdíl od nákladů variabilních se do výrobního procesu vždy vloží jednorázově a při měnícím se objemu produkce se jejich celková hodnota nemění. Musí být vynaloženy vždy a to i při nulovém objemu výroby. Pokud fixní náklady rozpočteme na daný objem výroby je jasné, že pro efektivní chod podniku je důležité se co nejvíce přiblížit maximálnímu využití dané kapacity, a tím tyto náklady jednotkově co nejvíce snížit.

⁸ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009, s. 39-40. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

2.3. Přirazování nákladů výkonům

2.3.1. Pojem kalkulace a její metoda

Základní nástroj pro přirazování nákladů výkonům je kalkulace. Jedná se o nástroj určený k řízení nákladů. Pomocí kalkulace lze dosáhnout efektivnějšího vynakládání nákladů a také jejich snížení. Můžeme ho pokládat za základní nástroj hodnotového řízení, který využívá principu alokace. Jedná se o propočet nákladů, přínosů a zisku na jednotlivý výrobek nebo službu, nebo na jeho část, či na jinak věcně vyjádřený výkon.⁹

Kalkulace je tedy nejvýznamnější nástroj, který zobrazuje vztah mezi věcnou a hodnotovou stránkou podnikatelského procesu. Na jedné straně zde nalezneme naturálně vyjádřený výkon a na druhé straně jeho finanční charakteristiku.

V praxi jsou nejčastěji využívanou formou kalkulace propočty, které jsou orientované na stanovení nákladů na konkrétní výrobek nebo službu, jež jsou následně nabízeny na externích trzích.

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení buď předpokládané, nebo skutečné výše konkrétní hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Obecně je tato metoda závislá:¹⁰

- Na vymezení předmětu kalkulace – jaký konkrétní výkon nebo službu budeme kalkulovat,
- na způsobu přirazování nákladů výše uvedenému předmětu kalkulace
- a na struktuře nákladů, podle které se stanovují náklady na kalkulační jednici.

Nákladový objekt můžeme chápat jako výkon nebo aktivitu, u něhož je vyžadována oddělená evidence nákladů. V případě společnosti zabývající se pronájmem nemovitosti se jedná například o samostatné služby (otop, výměna vzduchu, klimatizace), jejich položky (náklady na servis daného zařízení), nebo prostora k pronájmu jako celek.

⁹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 40. ISBN 978-80-7261-217-8.

¹⁰ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 41. ISBN 978-80-7261-217-8

2.3.2. Cíle alokace nákladů

Hlavním cílem alokace nákladů je poskytnout informace o nákladech, jež jsou nutné pro určitá rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že každé rozhodnutí je značně originální, můžeme konstatovat, že neexistuje žádný univerzální způsob přiřazování nákladů příslušným výkonům. Proto je nutné při alokaci nákladů vždy přihlížet k jejich specifickým vztahům k objektu, ale také především k problému, který budeme na základě této alokace řešit.

2.3.3. Principy alokace

Položíme-li si otázku, jak je možné přiřazovat náklady předmětu kalkulace, dospějeme pravděpodobně k těmto následujícím principům alokace nákladů:

- Příčinnosti vzniku
- únosnosti a
- průměrování.¹¹

Tyto tři principy však nemůžeme považovat za sobě rovnocenné a pořadí, ve kterém budou použity za libovolné, na prvním místě by se měl ocitnout vždy první ze jmenovaných.

Na základě prvního výše zmíněného principu příčinné souvislosti se jednotlivým výkonům přiřazují pouze náklady, které bezprostředně vyvolal. Další dva principy můžeme použít až ve chvíli, pokud princip příčinné souvislosti z nějakého důvodu použít nelze. Princip únosnosti můžeme uplatnit především v úlohách, které jsou spojeny s obhajobou ceny, nebo v reprodukčních úlohách. Dle tohoto principu alokujeme náklady objektu kalkulace dle toho, jakou jejich maximální výši je schopen unést. Princip průměrování, který jsme uvedly na třetím místě, přiřazuje náklady nákladovým objektům pomocí jednoduchého průměrování.

2.3.4. Kalkulace přímých nákladů

Jedná se o nejjednodušnější formu nákladů. Tyto přímé jednicové náklady můžeme přiřadit daným výkonu v podstatě ihned v okamžiku jejich vzniku. Nevzniká nám proto prakticky žádný problém s jejich přiřazením.

¹¹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 42. ISBN 978-80-7261-217-8.

Z přímých nákladů je pouze vhodné sledovat odděleně přímé režijní náklady, a to z důvodu odlišného vztahu těchto nákladů k objemu vyprodukovaných výkonů. Pro přiřazení těchto nákladů k výkonům je vhodné použít buď principu příčinnosti, nebo průměrování.

2.3.5. Kalkulace nepřímých nákladů

Náklady nepřímé souvisí s prováděním většího množství výkonů. První jejich část souvisí částečně se stupněm využití stávající kapacity. Jedná se o variabilní režii. Zbylá část těchto nákladů je vynakládána na to, abychom tuto kapacitu byli schopni zajistit, a při následné změně objemu produkovaných výkonů v rámci této předem zajištěné kapacity se již ve své podstatě nemění. Můžeme tedy konstatovat, že tato zbylá část nepřímých nákladů má tedy fixní charakter.

Pokud jde o metody, podle kterých se úroveň variabilní režie nejčastěji určuje, využívají se zejména následující:

- Kalkulace dělením prostá,
- kalkulace dělením stupňovitá,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážková sumační,
- kalkulace přírážková diferencovaná.

Kalkulace dělením prostá

Jako první metodu si představíme kalkulaci dělením prostou. Její princip spočívá v přiřazování jednotlivých přímých a nepřímých nákladů k výkonům a to ve vztahu k počtu (množství) kalkulačních jednic.

Základní předpoklad pro správné přiřazování těchto nákladů k výkonům je výrobní program, který se skládá jen z jednoho výrobku, je tedy homogenní.

Kalkulace dělením stupňovitá

Tato metoda nalézá hlavní uplatnění ve výrobě, jež má stupňovitý (fázový) charakter. Výrobek zde postupně prochází několika různými výrobními stupni. Pokud je tedy tato podmínka splněna, můžeme sestavit kalkulaci zvlášť pro každý z nich. Abychom toto mohli

provést, je nutné, aby objem produkce a také zjišťování nákladů bylo měřeno v každém výrobním stupni zvlášť. Tento výrobní stupeň se tedy stává nákladovým střediskem.

U této metody hovoříme o dvou variantách, a to o postupné a průběžné. U varianty postupné v každém výrobním stupni spočítáme celkové náklady daného výkonu, které pak vstupují jako do dalšího nákladového střediska jako materiálové náklady, a to obvykle jako polotovary vlastní výroby. Velkou nevýhodou této metody je fakt, že ve finální kalkulaci daného výrobku či služby jsou veškeré tyto náklady, které přicházejí z předchozích nákladových středisek nakumulovány v jedné položce (většinou jde o již výše zmíněné polotovary vlastní výroby), a to často ztěžuje orientaci v celkové struktuře nákladů.

Tento nedostatek je odstraněn při použití metody kalkulace průběžné, ve které je zachováno členění nákladů dle původních položek kalkulace. Je také třeba zdůraznit, že přepočítání kalkulace postupné na průběžnou je velmi obtížné a pracné. Zde je proto na místě použití moderních aplikací využívajících metodu strukturní analýzy, které byly pro tento účel vyvinuty.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tuto metodu používáme v podnicích s nehomogenním výrobním programem, čili tehdy, kdy výsledkem výrobního procesu společnosti je několik různých výrobků, jejichž parametry se však liší pouze mírně. Jde například o textilní podnik, který vyrábí několik velikostí daného typu oblečení. Samotná metoda tedy předpokládá existenci takzvané „přepočtené jednice“, s pomocí které je možno vyjádřit u každého konkrétního výkonu jeho nákladovou náročnost vzhledem k absolutním režijním nákladům. U podniků s rozsáhlým sortimentem se často předmětem této kalkulace stávají jen ty nejdůležitější výkony.

Kalkulace přírážková sumační

U této varianty se předpokládá vznik jediné rozvrhové základny, podle které se kalkuluje podíl jednotlivých nepřímých nákladů. Metoda nachází uplatnění zejména tam, kde se tyto nepřímé náklady ve vztahu ke konkrétní veličině, kterou jsme zvolili jako jedinou rozvrhovou základnu, vyvíjejí přímo úměrně. Z výše uvedeného je tedy patrné, že kalkulaci přírážkovou sumační lze použít pouze v jednoduchých typech výroby.

Kalkulace přírážková diferenciovaná

Na rozdíl od metody sumační řeší přírážková kalkulace diferenciovaná problém jediné rozvrhové základny tím, že umožňuje přiřadit různým skupinám nepřímých nákladů různé rozvrhové základny. Je však nutné dbát na to, aby byla zachována příčinná vazba mezi každou skupinou těchto nepřímých nákladů a jejich rozvrhovou základnou.

Existují zde dva druhy rozvrhových základen a to peněžní a naturální. U peněžní rozvrhové základny jde o přírážku, která je vyjádřena jako procentní podíl k peněžní rozvrhové základně (jako příklad můžeme uvést přímý materiál, přímé mzdy atp.). U naturální rozvrhové základny přírážku stanovíme jako podíl peněžní jednotky na jednotku naturální (normohodina, strojová hodina).

2.3.6. Kalkulace variabilních nákladů

Do této chvíle jsme se v této části zabývali kalkulacemi nepřímých nákladů, kdy jsme se snažili přiřadit jednotlivým výkonům pomocí různých metod veškeré náklady. A to mnohdy i za cenu možnosti vzniku různých nepřesností a chyb. Pokud bychom se tedy chtěli těmto nepřesnostem v přiřazování vyhnout, můžeme použít metodu variabilních nákladů. Tato meta je založena na jednoduché myšlence. Vycházíme zde pouze z přímých nákladů, kde náklady fixní považujeme za jediný údaj.

Klademe zde velký důraz na správné přiřazování nákladů variabilních ke kalkulovaným výkonům. Dále předpokládáme, že tyto náklady se skládají z nákladů jednicových a z variabilní složky režie. Další předpoklad je, že náklady fixní tvoří neoddělitelnou část, která zajišťuje základní podmínky pro výrobu, jež musíme ve stanoveném časovém období vynaložit. Tyto náklady jsou uhrazovány z rozdílu, který vznikne po odečtení variabilních nákladů od výnosů.

2.4. Rozpočetnictví

2.4.1. Charakteristika

Pokud si položíme otázku, co je to rozpočet, můžeme si asi nejvýstižněji odpovědět, že jde o určitý finanční plán, jež zahrnuje veškeré příjmy a výdaje, které dokážeme pro příští období odhadnout. Jedná se tedy o stanovení hodnotově vyjádřených úkolů jednotlivým vnitropodnikovým útvarům a podniku jako celku. Ze zahraničí, zejména z anglosaských zemí, u nás postupně vlivem zde podnikajících nadnárodních společností zdomácnělo pro činnosti zabývající se plánováním a rozpočetnictvím anglické slovíčko „Budgeting“.

V odborné literatuře je možné se střetnout i z jiným významovým oddělením pojmů plánování a rozpočtování. Někteří autoři například ztotožňují krátkodobé plánování s pojmem rozpočtování a za plánování považují především dlouhodobé strategické plánování.¹²

V podnicích se v současné době sestavuje řada různých druhů rozpočtů, z nichž si zde uvedeme ty nejčastější:

- Hlavní rozpočet,
- rozpočet výnosů,
- výrobní rozpočet,
- rozpočet na investiční výdaje,
- rozpočty jednotlivých úseků.

Celý rozsáhlý proces rozpočtování, plánování a kontroly má tyto hlavní fáze:

- Stanovení cílů podniku,
- stanovení strategických plánů,
- rozpočet na investiční výdaje (kapitálový rozpočet),
- stanovení operativního rozpočtu,

¹² DRURY, Colin. *Management accounting for business decisions*. 2nd ed. London [u.a.]: Thomson Learning, 2001, s. 425. ISBN 1861527705.

- zpětné srovnání se výslednými údaji,
- vyhodnocení úspěšnosti stanovení rozpočtu a zavedení nápravných opatření,
- revize cílů podniku, strategických plánů a jednotlivých rozpočtů.

Zpětné srovnání, vyhodnocení úspěšnosti a revize jednotlivých aktivit tvoří takzvanou zpětnovazební fázi, jejíž hlavní náplní je kontrola jednotlivých plánů a rozpočtů. Základní metodou pro jejich kontrolu je nalezení odchylek (rozdílů mezi plánem, rozpočtem a následnou skutečností), které jsou něčím výjimečné. Tato metoda se nazývá řízení podle výjimek.¹³

Pokud chceme, aby „Budgeting“ nezůstal jakýmsi pouhým strategickým náhledem do budoucnosti, je třeba do něj promítnout možné budoucí varianty vývoje. Jedná se tedy o to, abychom celou soustavu rozpočtů sestavili hned několikrát a to nejméně třikrát. Je třeba vždy přemýšlet ve variantě pesimistického, optimistického a průměrného vývoje budoucnosti.¹⁴

2.4.2. Výhody a nevýhody tvorby rozpočtů

Plánování a rozpočetnictví přináší pro podnik řadu neocenitelných výhod. V počátečních fázích sestavování rozpočtů je důležité, aby jak samotní jednotlivci, tak také jednotlivá oddělení i firma jako celek pohlédli do budoucnosti, aby zvážili různé možnosti budoucího vývoje, dobře spočítali očekávané výnosy a dokázali odhadnout správnou výši výdajů. Toto předběžné plánování a sestavování rozpočtů má spoustu nepopíratelných výhod. Dokáže nám pomoci s předstihem definovat, které projekty nebo činnosti budou udržitelné, umožní nám předem s určitou pravděpodobností odhadnout vývoj budoucích peněžních toků a napoví nám hospodářský výsledek dané činnosti. To nám umožní včas se připravit na případná rizika s těmito činnostmi svázaná a předejít tak možným problémům, které by mohli vzniknout. Všechny navržené rozpočty můžeme seskupovat a jejich obsah následně přenést do rozpočtu hlavního, což nám umožní, z hlediska manažerského účetnictví, získat komplexní přehled o budoucích činnostech jednotlivých úseků, oddělení, nákladových středisek i podniku jako celku. Z hlediska řízení je potom nutné klást velký důraz na znalost jednotlivých rozpočtů ve

¹³ VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004, s. 29. Poradce controllingu. ISBN 80-7259-012-X

¹⁴ VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004, s. 43. Poradce controllingu. ISBN 80-7259-012-X.

všech složkách řídicí vertikály a vědět také o všech případných důsledcích, jež by mohli nastat při jeho překročení.

Samotné rozpočetnictví má velmi dobrý koordinační vliv na všechny části podniku. Pokud každý podnikový subsystém dodrží naplánovaný rozpočet, nepřekročí v něm danou výši výdajů, a vyprodukuje v něm stanovené příjmy, je podnik jako celek úspěšný.

Rozpočetnictví tvoří ucelený systém rozpočtů, v němž jsou angažováni jednotliví zaměstnanci, podnikové úseky a konečně i celá organizace. Vedoucí pracovníci jsou v něm odpovědní za konečný finanční úspěch svých odborů nebo celých oddělení. Prostřednictvím systému rozpočtů jsou schopni přesně vědět, jaké konkrétní cíle musí splnit, a snadno tak mohou porovnávat to, jak jsou v daném období úspěšní. Rozpočetnictví nám tedy přehledně kvantifikuje jednotlivé cíle, k jejichž naplnění musí každý sám za sebe přispět.

Samotné rozpočetnictví zaměstnance motivuje k maximalizaci jejich výkonů. Systém rozpočtů jim vymezí požadované normy, které se stanou konkrétními cíli, jež musí plnit. To znamená, že při jejich naplnění dosáhnou právě těch výsledků, které jsou organizací požadovány, a které zajistí neustálý kontinuální pozitivní vývoj podniku. Pro zaměstnance samotného je to samozřejmě velmi dobrý motivační argument. Každý pak chce splnit své povinnosti, aby mohl být za svou kvalitně odvedenou práci odměněn.

V následujících fázích se nadále snažíme rozpočet dodržet. To jednotlivcům, taktickým řídicím pracovníkům i vrcholovému managementu firmy umožňuje do velké míry kontrolovat výsledky vlastní činnosti. Po následném porovnání odhadovaných veličin a jejich skutečných výsledků se dají snadno odhalit vzniklé odchylky a následně stanovit jejich příčiny. Na základě takto odhalených příčin je možno zavést nápravná opatření, které ve svém důsledku umožní předejít mnoha problémům už v jejich zárodku.

Obrázek č. 2.2: Výhody a nevýhody tvorby rozpočtů

Výhody	Nevýhody
<ul style="list-style-type: none">• plánování• koordinující účinek• tvorba rámce fungování firmy• motivace• kontrolní mechanismus	<ul style="list-style-type: none">• zvýšené nároky na administrativu• zdlouhavost• nepružnost• počáteční odpor• zdlouvast při přípravě

Zdroj: MAITLAND, Iain. *Rozpočetnictví pro nefinanční manažery: jak využít rozpočetnictví jako účinného nástroje řízení*. Praha: Management Press, 1998, s. 19. ISBN 80-85943-77-8.

Přes nesporné výhody má zavedení systému rozpočtů a plánů také své nevýhody. Tyto je třeba znát, vědět co by mohli způsobit, a snažit se jejich negativní vliv v co největší míře minimalizovat nebo úplně odstranit.

Zavádění systému rozpočtů s sebou bohužel přináší i vyšší nároky na administrativní práci, a to zejména při přípravě rozpočtů, při jejich sledování a následné kontrole. Přesto, že provádění těchto činností je nezbytné, je třeba dát pozor na to, aby konečná míra spotřeby času na tyto aktivity nepřesáhla únosnou mez, a neustálé vyplňování nejrůznějších formulářů a různé analýzy plnění rozpočtů neodváděly pozornost od samotné praxe. Neméně důležité je uvědomit si, že rozpočty jsou pouhým prostředkem, ne cílem samotným.

I přesto, že rozpočetnictví je právoplatně považováno za prostředek pro úspěšné dosažení zvolených cílů, je dobré si uvědomit, že v počátku zavádění tohoto systému do organizace je nutné mít na zřeteli velkou časovou náročnost tohoto procesu. Tato náročnost se sice postupem času snižuje, ale v první fázi se při nastavování tohoto systému odpovědný pracovník, ať již jde o výkonného manažera či finančního ředitele, často dostává do situace, kdy tyto aktivity zaberou většinu jeho času, a ukrojí také velkou část z časového fondu jednotlivých odpovědných řídicích pracovníků na nižších úrovních. Pokud je ale tento systém

nastaven v počátku správně, tak se spotřeba času na jeho udržování postupně snižuje a výhody, jež přináší, velkou měrou převýší náklady na jeho dlouhodobou udržitelnost.

Za základní koncepci jsou v rozpočetnictví považována následující dvě pravidla:

- Dosažení stanovených příjmů a
- nepřekročení plánovaných nákladů.

Tato pravidla se však v některých situacích mohou zdát jako velmi nepružná, až mnohdy omezující. Prvotní návrhy rozpočtů často bývají nepřesné a jejich splnění se jeví jako nereálné. Zatímco pro některá oddělení, jež mají celkový objem nákladů velmi pevně svázan s množstvím odvedených výkonů, a kapacita výroby je předem daná, se rozpočty sestavují poměrně snadno. Pro jiné úseky, které může velice dobře reprezentovat například výzkum a vývoj, je forma pevného rozpočtu často velmi problematická, a rozpočty se zde často musí přizpůsobovat nastalým skutečnostem, které se daly jen velmi těžko předpovědět.

Zavádění systému rozpočtů do organizace je často doprovázeno negativními reakcemi ze stran samotných zaměstnanců už na těch nejnižších úrovních. Mnoho pracovníků nahlíží na zavádění rozpočtů podezíravě, protože se domnívá, že ze strany společnosti jde jen o to, jak co nejvíce snížit náklady, a také o odstranění nadbytečných činností. Cítí, že by zavedením tohoto systému mohly být ohroženy jejich pracovní místa a staví se proto k celému procesu velmi negativně. Není tedy žádným překvapením, že čím více je daný rozpočet pevnější a tím pádem i méně pružný, tak tím více je počáteční odpor silnější. Tuto nevoli zaměstnanců, obecně ke všem nově zaváděným věcem, můžeme podstatně snížit, nebo i úplně odstranit tím, že dotčeným pracovníkům umožníme podílet se již od raných fází na přípravě jednotlivých rozpočtů. Platí zde, že čím větší bude angažovanost těchto zaměstnanců na přípravě systému, tím lépe pak tento systém přijmou a budou se jím řídit.

K vybudování co nejefektivnějšího systému rozpočtů je potřeba čas, v prvotní fázi zavádění se nezřídka valná většina rozpočtů velmi často upravuje, a dochází zde vlivem nedostatku praktických zkušeností buď k příliš optimistickému nadhodnocování příjmů, nebo naopak k podcenění konečné výše nákladů. Mnohdy se přijde na to, že i samotná navrhovaná struktura těchto rozpočtů není ideální a je třeba ji přepracovat. Časem se však tyto počáteční nedostatky postupně odstraňují a rozpočty se stávají čím dál více přesnější. Tato počáteční fáze

trvá ve většině případů jeden až dva roky. Poté můžeme konstatovat, pokud se vše podaří, že máme nastaven efektivní a spolehlivý systém.¹⁵

2.4.3. Systém rozpočtů

Celkový hlavní rozpočet organizace se skládá z jednotlivých rozpočtů sestavovaných hierarchicky od spodu nahoru. Začíná se tedy tvořit na úrovni základní, kde řídicí pracovníci na této úrovni řízení sestaví svůj rozpočet a ten předkládají ke schválení o stupeň výš. Jejich nadřízený poté přidá tento rozpočet k rozpočtům ostatních úseků, za které odpovídá, a opět předá tento agregovaný (spojený) rozpočet na další úroveň řízení. Tento postup se poté opakuje a končí až na úrovni celopodnikové, kde je sestaven hlavní rozpočet organizace.

Procesy při sestavování rozpočtů jdou v organizaci obvykle dvěma směry. První z nich je „seshora dolů“ (top-down), kdy jsou stanovována pravidla pro sestavování rozpočtů a jsou poskytovány informace o budoucích směrech, kterými se bude podnik ubírat. Druhým je tedy zákonitě „směrem vzhůru“ (bottom-up), tedy směr, kterým se daný rozpočet sestavuje. Poté se na závěr opět směrem „seshora dolů“ opět schvaluje.¹⁶

Vrcholový rozpočet podniku je označován jako hlavní podnikový rozpočet, který představuje komplexní vyjádření všech podnikových plánů a cílů do budoucnosti, a také způsoby jejich dosažení.¹⁷ Sestavuje se zpravidla na následující kalendářní nebo fiskální rok. Celopodnikový rozpočet většinou zahrnuje následující tři propojené rozpočty:¹⁸

- Plánovanou výsledovku,
- plánovanou rozvahu a
- plánovaný výkaz peněžních toků (cash flow).

¹⁵ MAITLAND, Iain. *Budgeting for non-financial managers: turn your budgeting strategy into a valuable management tool*. New ed. London: Financial Times Management, 1999, s. 19-22. ISBN 0273644947.

¹⁶ FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007, s. 364. ISBN 978-80-7357-299-0.

¹⁷ GARRISON, Ray H. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 5th ed. Homewood: Irwin, 1988, s. 321. ISBN 0-256-05833-4.

¹⁸ KOCMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 2013, s. 245. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.

Rozpočtová výsledovka

Základním rozpočtovým kritériem je hospodářský výsledek, jedná se tedy o zisk nebo ztrátu. V rozpočtovém výkazu zisků a ztrát musíme věnovat pozornost především vývoji obchodní marže, přidané hodnoty a provozního výsledku hospodaření. Základem pro sestavení rozpočtové výsledovky je rozpočet výnosů a rozpočty přímých a režijních nákladů.

Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha zobrazuje předpokládaný budoucí stav jednotlivých položek majetku a závazků. Obvykle bývá podstatně méně podrobná než rozvaha účetní a to zejména v případě sestavování operativních rozpočtů. Především zde sledujeme stav a změnu oběžných aktiv, a také změny krátkodobých závazků. Při sestavování střednědobých a dlouhodobých rozpočtů, můžou být také podrobněji rozvedeny položky dlouhodobých aktiv a pasiv, a to hlavně z důvodu investičních činností organizace. Příprava rozpočtové rozvahy by měla probíhat souběžně s přípravou ostatních dvou výkazů hlavního rozpočtu, tedy s rozpočtovou výsledovkou a výkazem cash flow, a to z důvodů, že výsledovka ovlivňuje vykazované údaje zejména v položkách výsledku hospodaření, pohledávek a závazků. Rozpočtový výkaz cash flow zase ovlivňuje hodnoty finančního majetku a také pohledávek a závazků.

Rozpočtový výkaz cash flow

Rozpočet peněžních toků slouží jako nástroj na řízení budoucí likvidity a financování podnikových výdajů.¹⁹ Kromě toho také poskytuje informační podklad pro rozhodování mezi těmi aktivitami, které jsou zdrojem tvorby a umísťování finančních prostředků. Při sestavování rozpočtu peněžních toků se považuje za účelné jej sestavit ve formě rozpočtu klouzavého, a to zejména na kratší období. Používají se zde dvě základní metody jak sestavit tento rozpočet. První z nich je metoda nepřímá, která je jednodušší a poskytuje firmě lepší přehled o příčinách vývoje peněžních toků. Metoda přímá je naopak pro rozpočetnictví vhodnější, neboť je z pohledu složení jednotlivých příjmů a výdajů přehlednější.

¹⁹ LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008, s. 60. ISBN 978-80-251-1996-9.

2.4.4. Rozpočty jednotlivých středisek

Střediskové rozpočty představují základní nástroj řízení veškerých druhů středisek. Základem rozpočtování vnitropodnikových útvarů jsou zejména rozpočty jejich nákladů. V tomto ohledu je třeba rozlišit mezi jenicovými a režijními náklady. Rozpočty jednicových nákladů jsou odvozené z kalkulací nákladů na každý jednotlivý výkon, a výška těchto nákladů přímo úměrně závisí na objemu výroby.²⁰ Naproti tomu jsou rozpočty režijních nákladů zpracovávány jako úkoly pro pracovníky jednotlivých odpovědnostních středisek na určené období, a na předpokládané aktivity tohoto útvaru.²¹ Je tedy možné je podkládat za jádro těchto střediskových rozpočtů. Tzn., že při sestavování střediskových rozpočtů musíme dodržovat stejné principy, jako při zakládání samotných odpovědnostních středisek při vytváření ekonomické struktury podniku. A to především principy zodpovědnosti za tyto náklady a možnosti ovlivnit jejich výši.

2.4.5. Časový horizont sestavování rozpočtů

V našem současném podnikatelském prostředí často převládá vytváření rozpočtů na období jednoho kalendářního roku. To souvisí zejména s požadavky finančního účetnictví a našeho daňového systému. Tyto rozpočty, které jsou sestavovány na kalendářní nebo fiskální rok označujeme jako taktické. Účinnost těchto rozpočtů roste zejména v případě, že jsou sestavovány v souladu s dlouhodobými plány podniku. Pomocí těchto taktických a operativních rozpočtů se uskutečňuje celková koncepce strategického plánování, a tím se naplňují strategické cíle podniku.

U strategického plánování se můžeme potkat i s rozpočty, které jsou sestavovány na delší časový horizont, jedná se tedy o rozpočty dlouhodobé, které bývají charakterizovány tím, že převážná většina veličin je rozpočtována v syntetizované formě. Konkrétnější bývají pouze veličiny nosné. Z tohoto pohledu bývá strategický rozpočet chápán jako finanční, který zahrnuje prvky výkazu zisků a ztrát, rozpočtovou rozvahu a rozpočet peněžních toků. Dlouhodobé rozpočty se zpracovávají v několika variantách (optimistických,

²⁰ KOCMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 2013, s. 245. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.

²¹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 293. ISBN 978-80-7261-217-8.

pravděpodobných, pesimistických) v závislosti na budoucích očekáváních. Dále v něm dochází ke zpřesňování cílů celopodnikové strategie prostřednictvím taktických a operativních plánů. Při tomto zpřesňování však nejde pouze o samotný podrobný rozpis, ale o jistou formu aktualizace úloh a cílů organizace. Prostřednictvím dlouhodobých rozpočtů si podnik může ověřit i realnost svých strategických cílů.

Taktické a operativní rozpočty představují konkretizaci cílů vymezených v rozpočtech strategických na kratší období. Jsou tedy nástrojem střednědobého a krátkodobého řízení. V tomto případě hovoříme o rozpočtech na období jednoho roku a méně. Obvykle se tyto rozpočty doporučuje sestavovat s rozdělením na jednotlivé měsíce, nebo na třináct čtyřtýdenních období. Další možný přístup při sestavování těchto rozpočtů je sestavení rozpočtu na první kvartál, přičemž následující kvartály se upřesňují až v průběhu na základě aktuálnějších informací. V tomto případě se jedná o takzvané klouzavé rozpočtování.

Pokud chceme aby byly střednědobé a krátkodobé rozpočty co nejefektivnější, musíme při jejich tvorbě vycházet z dlouhodobé celopodnikové strategie. Prostřednictvím taktických a operativních plánů se dlouhodobé cíle konkretizují, což znamená, že je stanovujeme jednoznačně, měřitelně a v peněžních jednotkách.²² To nám posléze umožní lepší kontrolu a přesnější vohodnocování naplnění jednotlivých cílů. Míra tohoto naplňování se obvykle vyhodnocuje pomocí analýzy odchylek.

²² PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, s. 95. ISBN 978-80-247-3024-0.

3. Aplikace na společnost

3.1. Představení společnosti

3.1.1. Pohled do historie

Společnost Regionální centrum Olomouc s.r.o. byla založena v roce 1991 a to pod názvem Tesco spol. s.r.o. Společnost se ve svých začátcích zabývala vývojem softwaru a poradenstvím v oblastech softwaru a hardwaru. V roce 1996 poté došlo v důsledku vlastní investiční činnosti k rozšíření předmětu podnikání a to o správu nemovitostí, realitní činnosti a pronájem nemovitostí. Až do počátku roku 2001 byly obě tyto základní činnosti zastřešovány společností Tesco spol. s.r.o., avšak z důvodu nárůstu kvality a zejména kvantity zajišťovaných úkolů, a zejména k jejich diametrální odlišnosti, dále pak z důvodů zavádění systému kvality a návazné potřebě odlišných organizačních opatření, bylo rozhodnuto o založení společnosti TESCO SW a.s. Nové firmě byla mateřskou společností TESCO spol. s r.o. prodána část podniku zaměřená na poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software. Následně došlo u původní společnosti TESCO spol. s r.o. ke změně názvu na Regionální centrum Olomouc s.r.o. Samostatný rozvoj společnosti Regionální centrum Olomouc s.r.o. nastává po roce 2001.

Z původní malé společnosti se během několika let stala středně velká, dynamicky se rozvíjející společnost, jež disponuje vynikajícím jak technickým zázemím, tak prostorovými dispozicemi.

Za své teprve několikaleté působení, získala společnost Regionální centrum Olomouc bohaté reference v oblastech dlouhodobých a krátkodobých nájmu. Mezi dlouhodobé nájemce patří například Allianz pojišťovna, a.s., Československá obchodní banka a.s., Centrum pro regionální rozvoj ČR, CET 21 spol. s r.o., ČEZ a.s., Krajská hospodářská komora Olomouckého kraje, Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, Moravská vysoká škola Olomouc o.p.s., Nemocnice Olomouckého kraje a.s., Olomoucký kraj, poslanecká a senátorská kancelář PČR.

Areál Regionálního centra Olomouc s.r.o. tvoří v současné době sedmipatrový administrativní objekt RCO1, dále pak multifunkční výškový objekt RCO2, administrativní objekty RCO3 a RCO4 a parkovací plochy.

Obrázek 3.1: Pohled na areál Regionálního centra Olomouc



Zdroj: Interní materiály firmy

V roce 2013 přibyl do správy této společnosti i nově vybudovaný areál na třídě Kosmonautů v Olomouci s jeho moderní dvacetipodlažní budovou, jejíž součástí je i kampus Moravské vysoké školy Olomouc o.p.s.

Obrázek č. 3.2: Pohled na areál BEA centra Olomouc



Zdroj: interní materiály firmy

Budova RCO1 je 7 podlažní moderní administrativní objekt, který byl otevřen v roce 1997. Jeho reprezentativní prostory tvoří užitkovou plochu 5500 m². Budova RCO2 je dvacetipodlažní moderní administrativně-obchodní objekt, který byl otevřen v roce 2003. Reprezentativní prostory v tomto architektonicky jedinečném objektu s parametry 21. století

tvoří užitkovou plochu 19 500 metrů čtverečních. Budova je výrazným orientačním bodem, což dokazuje výška 71 m a vrchol stožáru v 300 m n. m. Součástí této budovy, která se nachází v optimální dopravní infrastruktuře MHD a ČD, je kongresové centrum o rozloze 2 100 metrů čtverečních.

Hlavním předmětem podnikání společnosti Regionální centrum Olomouc s.r.o. je správa nemovitostí, realitní činnost, zajištění služeb spojených s nájmem, pořádání odborných kurzů, školení apod., pořádání společenských a kulturních akcí.

Předmět podnikání je dále také poskytování služeb spojených s nájmem. Jedná se o služby základní (dodávka médií, otop, klimatizace, aktivní výměna vzduchu, provoz vnějších a vnitřních komunikací), inteligence budovy (telefonní linky, strukturované rozvody, internet, zabezpečovací systémy) a doplňkové (parkování, úklid, ostraha, recepční služby).

3.1.2. Předmět podnikání firmy

Na základě výpisu z obchodního rejstříku má firma povolené činnosti:

- Správa nemovitostí,
- realitní činnost,
- kopírovací práce,
- činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců,
- pořádání výstav, veletrhů, přehlídek a obdobných akcí,
- pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti,
- pořádání kulturních produkcí, zábav a provozování zařízení sloužících zábavě.

V současné době jsou plně rozvinuty činnosti:

- Správa nemovitostí,
- realitní činnost,
- pořádání výstav,
- pořádání kulturních produkcí, zábav a provozování zařízení sloužících zábavě.

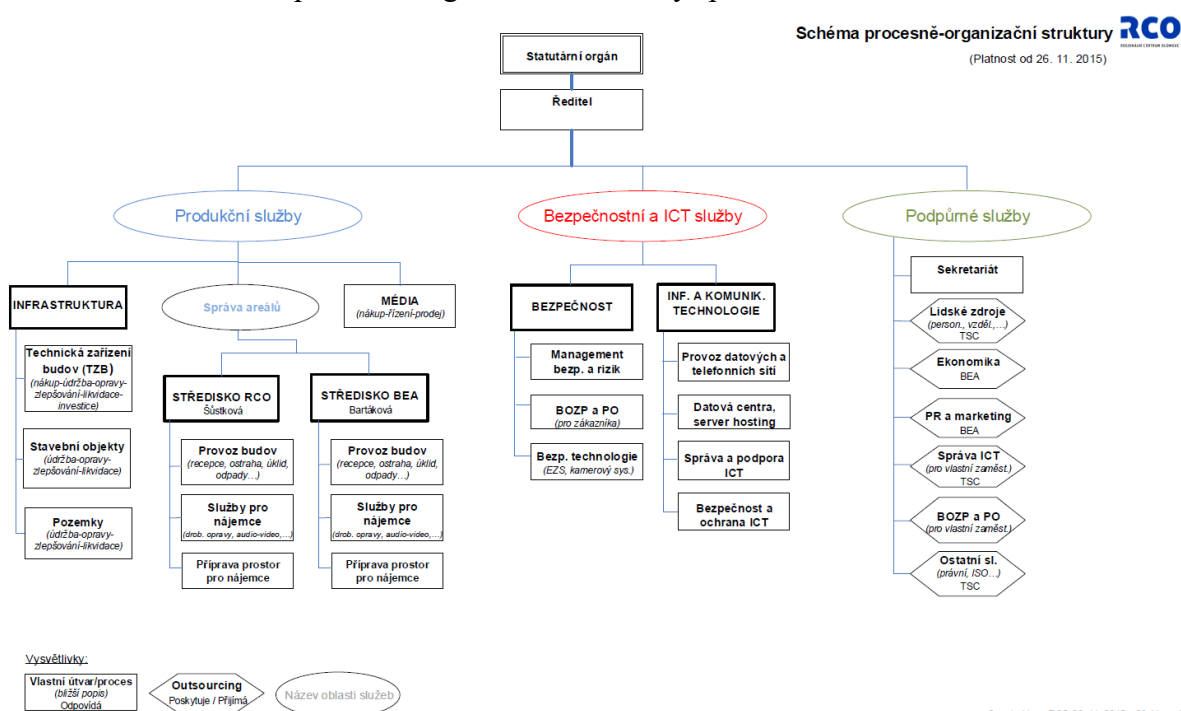
Ostatní činnosti zatím nejsou využívány.²³

²³ Zdroj interní materiály RCO

3.1.3. Procesně-organizační struktura společnosti

Procesně-organizační struktura společnosti Regionální centrum Olomouc má vcelku jednoduchou stavbu. Zástupce vlastníka společnosti reprezentuje statutární orgán, což jsou v současné době dva jednatele společnosti, kteří společnost zastupují každý samostatně. Jím je podřízen výkonný ředitel společnosti, který má pod sebou jednotlivé úseky, které mají každý svého vedoucího. Společnost má v současné době přibližně třicet zaměstnanců, kteří poté podléhají jednotlivým vedoucím úseků.

Obrázek č. 3.3: Schéma procesně organizační struktury společnosti



Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Mezi jednotlivými úseky není formálně dána jakákoli hierarchie, avšak z důvodu velké provázanosti jednotlivých aktivit, je značně důležitá úzká kooperace při řešení pracovních úkolů.

Úsek vedení

Tento úsek má na starosti výkonný ředitel, jehož hlavní pracovní náplní je plnit standartní manažerské funkce na úrovni vyššího managementu firmy.

Úsek infrastruktura

V tomto úseku se odehrává velká část procesů firmy. Pracovníci se zde starají o údržbu nemovitosti a servis jednotlivých technických zařízení budov, kterých se zde nachází opravdu hodně. Jelikož jsou dvě z budov mnohopodlažní a tedy s vysokým požárním nebezpečím, jsou zde naistalována veškerá zařízení, která jsou nutná k rychlé a bezpečné evakuaci osob při požáru (systém elektronické požární signalizace, evakuační rozhlas, evakuační výtahy, chráněné únikové cesty, požární vzduchotechnika nebo systém požárních uzávěrů a klapek), dále jsou budovy vybaveny výtahy, vzduchotechnickými rozvody, strukturovanou kabeláží, elektrickými rozvody, systémy elektronické zabezpečovací signalizace, rozsáhlým kamerovým systémem, otopným systémem, včetně výměňkové stanice, automatickými tlakovými stanicemi, elektronickou kontrolou vstupu, tepelnými čerpadly a systémem měření a regulace. Dále jsou zde umístěna dvě datová centra se všemi podpůrnými technologiemi.

Z výše uvedeného výčtu jasně vyplývá, že starost o tyto technologie není jednoduchá a je zde zapotřebí opravdových odborníků, kteří se těmto zařízením budou na profesionální úrovni věnovat a udržovat je v provozuschopném stavu.

Úseky středisek jednotlivých areálů

Náplň práce jednotlivých středisek je v samotném provozu jednotlivých budov. Jejich hlavním úkolem je zajistit plynulý chod těchto areálů tak, aby jednotliví jejich nájemci nijak, nebo v co nejmenší míře, nezaznamenali, že by jakýmkoli způsobem poklesla kvalita jim poskytovaných služeb. Starají se o veškeré externě nakupované služby (úklid, ostraha, recepce, odpady, drobné opravy a údržba nájemních prostor) a v neposlední řadě mají na starosti přípravu prostor pro nové nájemce.

Úsek správy médií

Pracovníci tohoto úseku mají na starosti nákup a prodej jednotlivých médií, jejich správu a evidenci a také veškerý energetický management související z úsporami (a to jak z úsporami finančními, tak hmotnými).

Úsek bezpečnost

Tento úsek má na starosti veškeré aktivity, které souvisejí s bezpečností. Nejde pouze o bezpečnost vnitřní tedy BOZP a PO, ale taky o vyhodnocování veškerých rizik a tvorbu bezpečnostních plánů pro společnost samotnou i externí zákazníky. Dále má na starosti monitorování a vyhodnocování veškerých bezpečnostních systémů areálů a jejich kontrolu.

Úsek informačních a telekomunikačních technologií

Úsek informačních a telekomunikačních technologií má na starosti dvě velká datová centra v budovách, která slouží pro jejich provoz, dále se stará o veškerou kongresovou audiovizuální techniku a poskytuje techniky, kteří technicky zajišťují veškeré akce v kongresových centrech obou areálů. V neposlední řadě má tento úsek také odpovědnost za informační bezpečnost v oblasti IT.

Ostatní funkce v podniku jsou většinou zajišťovány pomocí outsourcingu od společností, které jsou součástí holdingové struktury, do které patří od tohoto roku i Regionální centrum Olomouc s.r.o. Jde zejména o tyto procesy:

- Public relation a marketing,
- ekonomická, mzdová a účetní agenda,
- management lidských zdrojů,
- zajištění integrovaného systému řízení a
- správa IT.

Společnost Regionální centrum Olomouc s.r.o. v současné době výrazně investuje do zkvalitnění poskytovaných služeb a v nejbližší budoucnosti se chystá i na investiční akce v souvislosti s výstavbou nových objektů ve svém areálu.

3.2. Analýza současného stavu

3.2.1. SWOT analýza společnosti

Jako první metodu pro analýzu současného stavu firmy jsme provedli analýzu silných a slabých stránek firmy, jejich příležitostí a hrozeb (SWOT analýzu). Aby firma mohla dobře zhodnotit svojí dosavadní výkonnost a perspektivu, aby mohla lépe využít svých silných stránek a minimalizovat naopak ty slabé, je třeba si tyto jednotlivé pojmy dobře uvědomit, promyslet a následně popsat. V případě silných a slabých stránek jde ve SWOT analýze o vnitřní prostředí organizace. Vnější prostředí mají za úkol analyzovat příležitosti a hrozby.

V první fázi jsme si tedy sestavili samotnou tabulku (viz tabulka č. 3.1), ve které jsme specifikovali silné a slabé stránky firmy a provedli analýzu příležitostí a hrozeb. Jednotlivým položkám v této tabulce jsme udělili bodové hodnocení, které jsme poté za jednotlivé kvadranty sečetli. Po odečtení slabých a silných stránek a příležitostí a hrozeb jsme získali souřadnice vektoru vedoucímu z počátku. Tento vektor, jak můžeme vidět na obrázku č. 3.4, nám směřuje do prvního kvadrantu a nabádá nás tedy vzhledem k tomu, že naše silné stránky převyšují slabé a příležitosti převyšují hrozby, k volbě ofenzivní strategie. Podnik se v této situaci nachází v příznivém vnějším prostředí a díky svým převažujícím silným stránkám by měl tuto pozici využít k rozšíření svých aktivit. V případě společnosti Regionální centrum Olomouc s.r.o. by tedy mělo jít o zvýšení investic do výstavby nových prostor a rekonstrukce prostor stávajících.

I v tomto případě však ještě musíme zhodnotit slabé stránky, které nám vyplynuly ze SWOT analýzy. A snažit se je co nejefektivněji minimalizovat. V tomto případě se jedná o dvě položky, které obdržely nejvyšší možný počet bodů – tedy vysoké provozní náklady a vysoké ceny za poskytované služby. Jelikož jsou tyto dvě položky na sebe blízce navázány, přičemž vysoké ceny jsou přímo úměrné vysokým nákladům, je třeba se v dalším textu na tyto vysoké provozní náklady zaměřit.

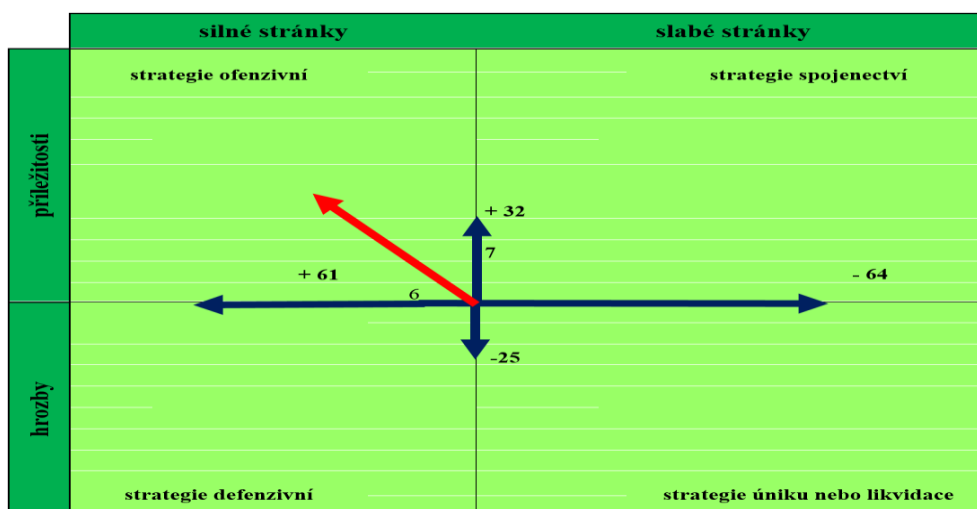
Tabulka č. 3-1: SWOT analýza společnosti Regionální centrum Olomouc

SWOT analýza - Regionální centrum Olomouc s.r.o.			
Silné stránky (můžeme ovlivnit)	body (10 bodů- nejvyšší spokojenost)	Slabé stránky (můžeme ovlivnit)	body (10 bodů- nejvyšší spokojenost)
malá flexibilní firma	9	Vysoké ceny za poskytované služby	-10
firma s tradicí (vznikla v r. 1993)	9	starší vybavení prostor	-4
firma bez úvěrového zatížení	9	malá nabídka stravování	-9
podniká ve vlastních prostorách	8	chybějící doplňkové služby	-2
výhodné umístění	1	vysoké provozní náklady	-10
vlastní parkovací plochy	8	nižší ziskovost	-9
vlastní kongresové centrum	7	slabá marketingová podpora v oblasti krátkodobých nájmu	-5
bohaté zkušenosti v oboru	9	nízká zkušenost s činnostmi pořadatelské agentury	-5
Celkem	61	Celkem	-54

Příležitosti (nemůžeme ovlivnit)	body (10 bodů- nejvyšší spokojenost)	Hrozby (nemůžeme ovlivnit)	body (10 bodů- nejvyšší spokojenost)
nabízené služby osloví nové nájemce	8	velká konkurence	-7
zvýšení vlastní konkurenceschopnosti	6	vývoj cen nájemních ploch	-7
zvýšení kupní síly zákazníků	9	region s vysokou nezaměstnaností	-5
Výstavba nových a rekonstrukce stávajících prostor	9	odliv zákazníků do nově postavených budov	-6
Celkem	32	Celkem	-25

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek č. 3.4: Graf výsledku SWOT analýzy podniku



Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

3.2.2. Vývoj provozních nákladů společnosti

Ve společnosti Regionální centrum Olomouc s.r.o. se provozní náklady člení do následujících nákladových kategorií:

- Mzdy,
- energie,
- služby spojené s nájmem,
- nákup materiálu,
- autoprovoz,
- údržba a servis technických a technologických zařízení,
- služby spojené s nájmem SKC (společensko-kongresové centrum),
- ostatní nakupované služby a
- finanční výdaje.

Na základě tohoto rozdělení byla provedena analýza těchto nákladů v letech 2013 až 2015, kdy jsme těmto jednotlivým položkám přiřadili veškeré náklady, které byly skutečně vynaloženy. Tyto náklady byly získány z analytické evidence účetnictví společnosti. V následujících řádcích se zaměříme na skladbu a výši jednotlivých nákladových kategorií a poté zhodnotíme jejich trend pomocí kvartálního vyjádření v souhrnném grafu.

Vývoj provozních nákladů v roce 2013

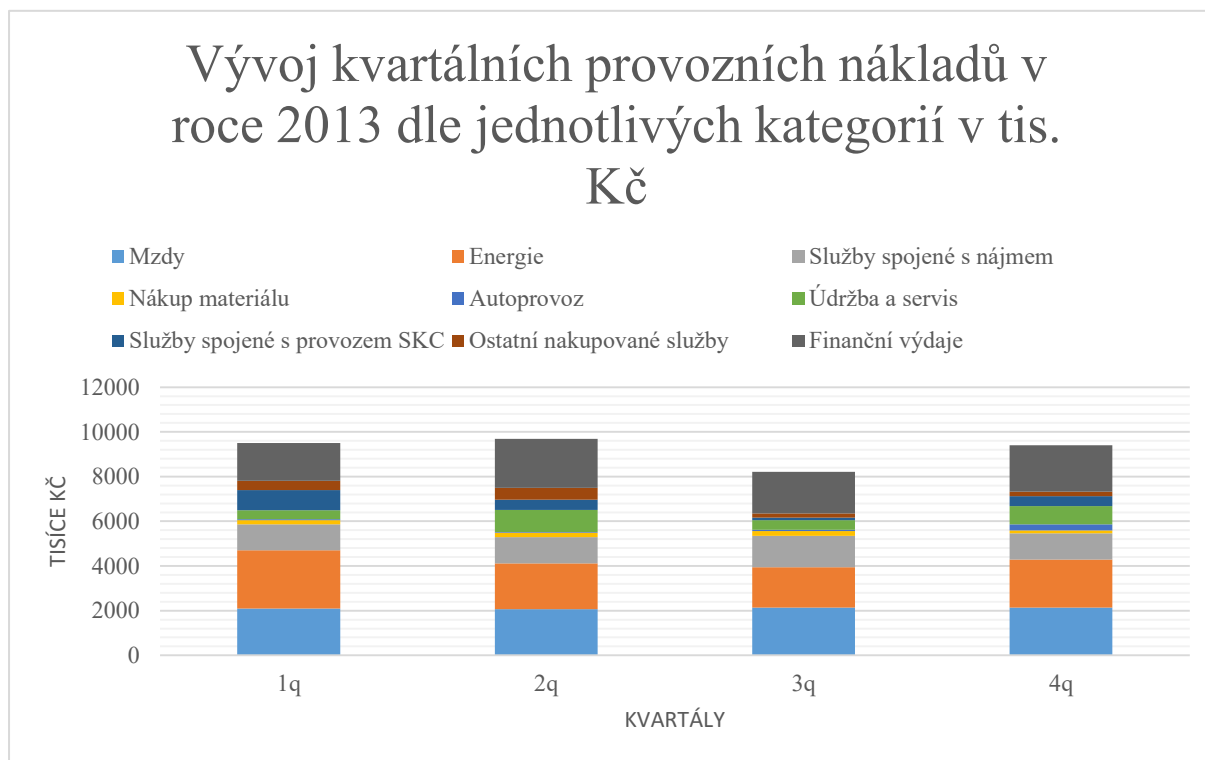
V roce 2013 byla celková výše provozních nákladů společnosti stanovena, jak se můžeme přesvědčit v tabulce č. 3.2 ve výši 36 809 000.- Kč. Největší podíl, jak můžeme vidět na obr. č. 3.5, na těchto nákladech měli kategorie mezd, nakupovaných energií a finančních nákladů, které dohromady tvořili více než dvě třetiny celkových nákladů. Další nezanedbatelnou položkou jsou náklady na služby spojené s nájmem a náklady na údržbu a servis.

Tabulka č. 3.2: Vývoj provozních nákladů společnosti v roce 2013 v tisících Kč

Název nákladové kategorie	2013 náklady v tis. Kč				Celkem
	1q	2q	3q	4q	
Mzdy	2095	2065	2135	2140	8435
Energie	2610	2052	1804	2149	8615
Služby spojené s nájmem	1158	1173	1410	1170	4911
Nákup materiálu	187	198	212	139	736
Autoprovoz	44	34	60	268	406
Údržba a servis	405	985	433	814	2637
Služby spojené s provozem SKC	895	466	104	446	1911
Ostatní nakupované služby	414	517	187	202	1320
Finanční výdaje	1692	2204	1871	2071	7838
Povozní náklady celkem	9500	9694	8216	9399	36809

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek č. 3.5: Vývoj kvartálních provozních nákladů v roce 2013 dle jednotlivých kategorií v tisících Kč



Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Vývoj provozních nákladů v roce 2014

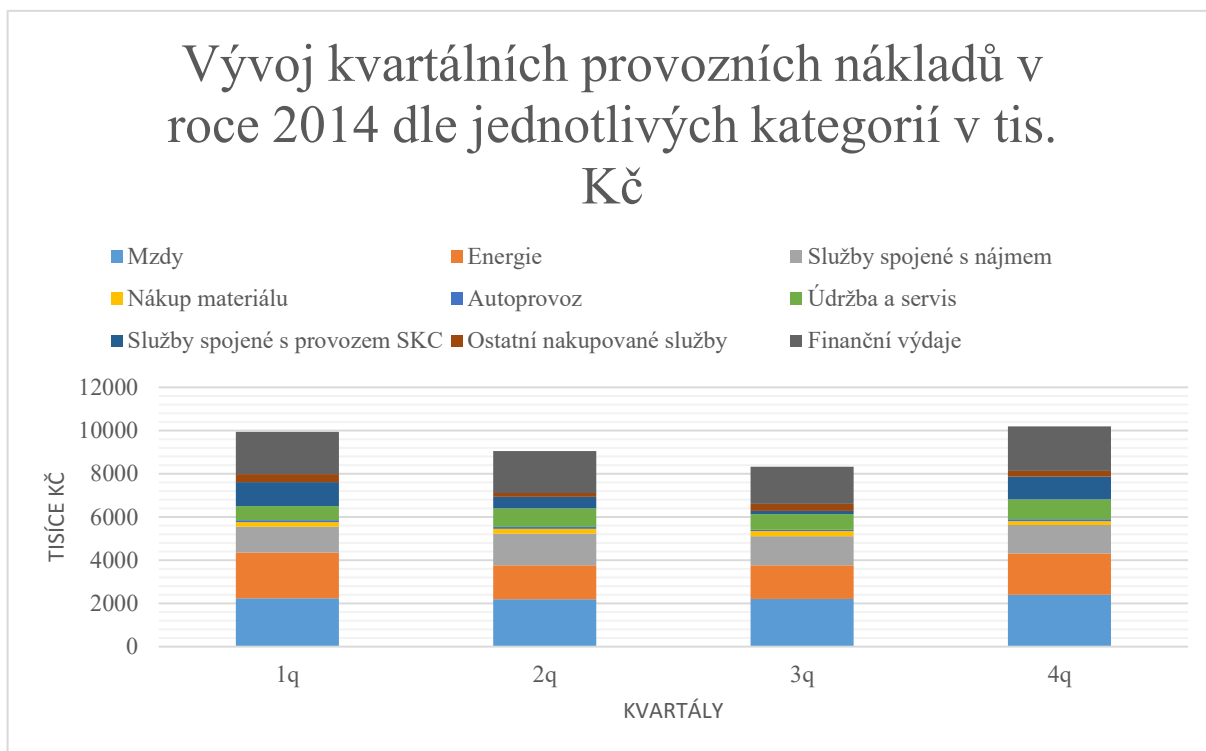
V roce 2014 dosáhly celkové provozní náklady společnosti, viz tabulka č. 3.3, celkové výše 37 491 000 Kč, což je nárůst oproti předchozímu roku o cca. 700 000 Kč, a to i přes výrazné snížení výdajů za nákup energií. Tento nárůst má příčinu v celkovém růstu v ostatních nákladových kategoriích. Výrazněji stouply v tomto roce prostředky vynakládané na mzdy zaměstnancům, a to v důsledku výraznějšího rozšíření pracovního kolektivu o nové pracovníky.

Tabulka č. 3.3: Vývoj provozních nákladů společnosti v roce 2014 v tisících Kč

Název nákladové kategorie	2014				Celkem
	1q	2q	3q	4q	
Mzdy	2235	2184	2206	2402	9027
Energie	2111	1571	1546	1898	7126
Služby spojené s nájmem	1206	1475	1354	1331	5366
Nákup materiálu	212	219	245	170	846
Autoprovoz	90	82	45	98	315
Údržba a servis	652	858	735	908	3153
Služby spojené s provozem SKC	1109	542	151	1048	2850
Ostatní nakupované služby	360	172	322	268	1122
Finanční výdaje	1965	1939	1714	2068	7686
Povozní náklady celkem	9940	9042	8318	10191	37491

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek č. 3.6: Vývoj kvartálních provozních nákladů v roce 2014 dle jednotlivých kategorií v tisících Kč



Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Vývoj provozních nákladů v roce 2015

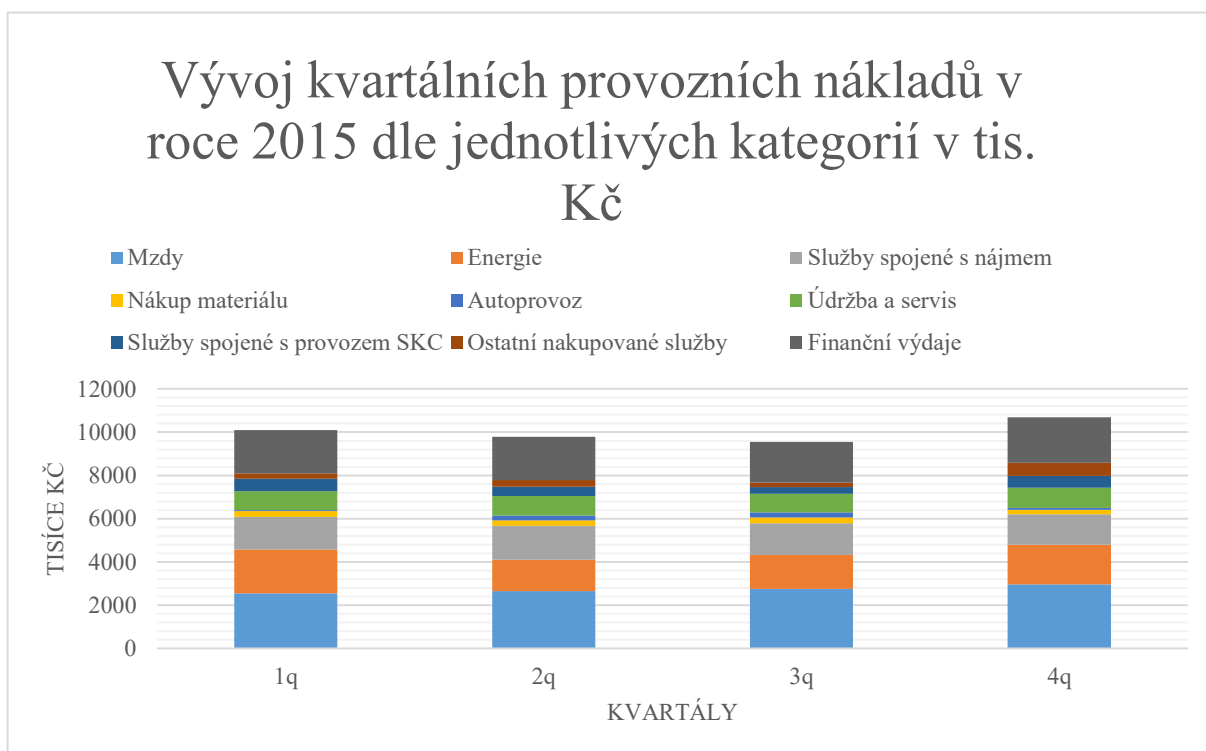
V roce 2015 se celková suma provozních nákladů společnosti opět zvýšila a to o bezmála 2 611 000 Kč na celkovou částku 40 102 000 Kč (viz tabulka č. 3.4), podíváme-li se do jednotlivých nákladových skupin na hlavní důvody tohoto skokového navýšení, uvidíme zde velký nárůst zejména v kategoriích mezd a údržbě a servisu zařízení. Mzdy se zvýšili z důvodu celkového navyšování průměrných mezd a zároveň v opětovném rozšíření pracovního týmu. U nákladů na údržbu a servis došlo k navýšení z důvodů nově sjednaných smluv na údržbu a revize některých stávajících smluv, kde došlo k navýšení cen u servisních služeb.

Tabulka č. 3.4: Vývoj provozních nákladů společnosti v roce 2015 v tisících Kč

	2015				
Název nákladové kategorie	1q	2q	3q	4q	Celkem
Mzdy	2545	2651	2761	2967	10924
Energie	2031	1455	1566	1832	6884
Služby spojené s nájmem	1505	1564	1461	1411	5941
Nákup materiálu	277	246	275	199	997
Autoprovoz	36	231	226	88	581
Údržba a servis	882	902	855	930	3569
Služby spojené s provozem SKC	574	429	320	546	1869
Ostatní nakupované služby	255	306	202	611	1374
Finanční výdaje	1995	1995	1875	2098	7963
Povozní náklady celkem	10100	9779	9541	10682	40102

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Obr. č. 3.7: Vývoj kvartálních provozních nákladů v roce 2014 dle jednotlivých kategorií v tisících Kč



Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Analýza vývoje provozních nákladů za období let 2013-2015

Při celkovém pohledu na tyto poslední tři roky (viz tabulka č. 3.5) vidíme jasný trend v nárůstu celkových provozních nákladů společnosti a to s jasně viditelným stoupajícím trendem. Pokud tedy nahlédneme do grafu vývoje nákladových kategorií v jednotlivých kvartálech (viz. obrázek č. 3.5), jsou zde jasně patrné následující trendy:

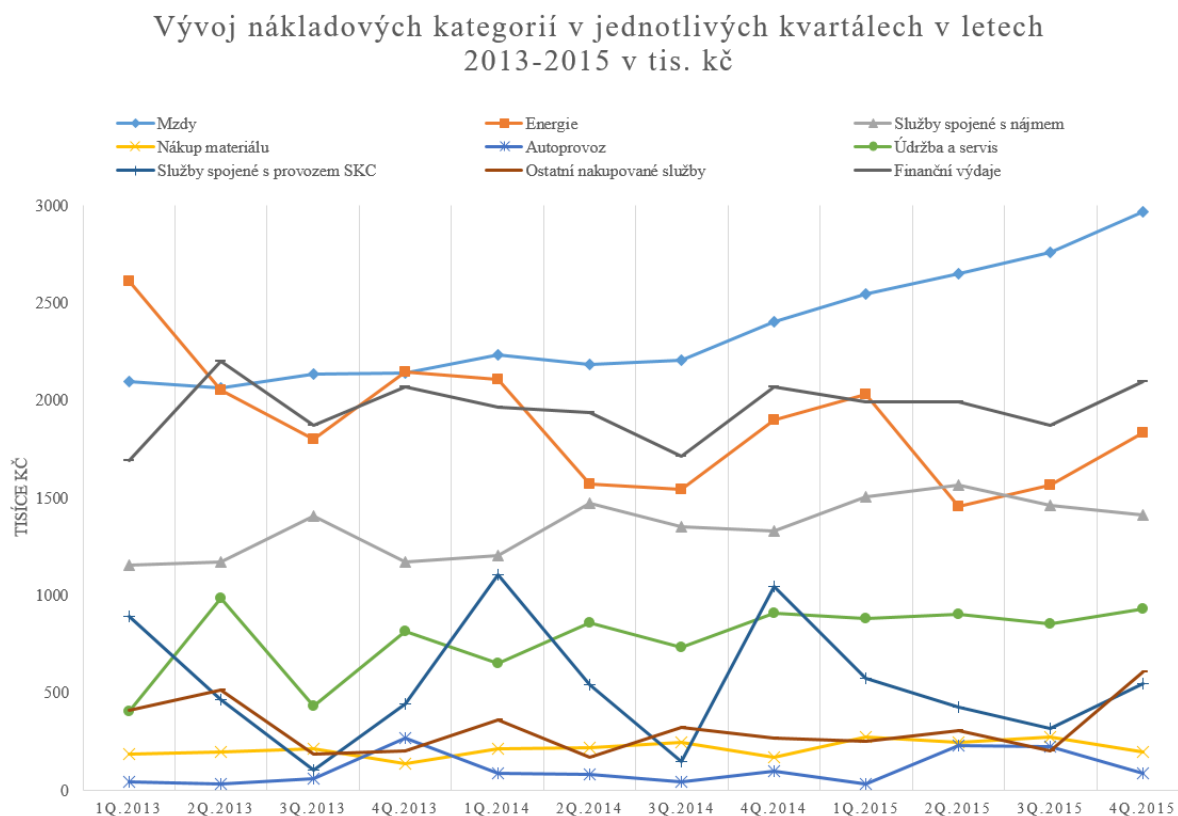
- Celkové mzdové náklady neustále stoupají,
- náklady na nakoupená média (elektrina, voda, plyn, pára) mají přes svůj sezónní charakter klesající tendenci,
- výdaje za údržbu a servis technologických celků opět mírně rostou,
- služby spojené s provozem SKC mají jasně sezónní charakter, ale v celkovém pohledu spíše stagnují,
- služby spojené s nájmem opět celkově mírně rostou,
- finanční náklady si udržují celkově stabilní výši.

Tabulka č. 3.5: Celkové provozní náklady za jednotlivé nákladové kategorie v letech 2013-2015 v tisících Kč

Název nákladové kategorie \ rok	2013	2014	2015	Celkem
Mzdy	8435	9027	10924	28386
Energie	8615	7126	6884	22625
Služby spojené s nájmem	4911	5366	5941	16218
Nákup materiálu	736	846	997	2579
Autoprovoz	406	315	581	1302
Údržba a servis	2637	3153	3569	9359
Služby spojené s provozem SKC	1911	2850	1869	6630
Ostatní nakupované služby	1320	1122	1374	3816
Finanční výdaje	7838	7686	7963	23487
Povozní náklady celkem	36809	37491	40102	114402

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek č. 3.8: Graf vývoje nákladových kategorií v jednotlivých kvartálech v letech 2013-2015 v tisících Kč



Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Z výše uvedeného je patrné, že v následujících letech bude zcela bezpochyby nutné se zaměřit na pečlivé plánování a kontrolu veškerých provozních nákladů společnosti, neboť jinak hrozí, že v současném vysoce konkurenčním prostředí nebude schopna efektivně konkurovat ostatním subjektům působícím na trhu. Jedním ze základních nástrojů jak tohoto dosáhnout je zavést systém plánů a rozpočtů ve společnosti, tento systém důsledně naplňovat, zaměřit se na důkladnou kontrolu plnění daných plánů a v neposlední řadě pomocí tohoto systému motivovat pracovníky ke snižování nákladů.

3.2.3. Současný systém rozpočtů ve společnosti

Základní prvek systému plánů a rozpočtů v společnosti Regionální centrum Olomouc s.r.o. je dokument, jež je interně nazván jako finanční a investiční plán. Tento dokument, který poskytuje základní hodnotové vyjádření cílů společnosti, a můžeme jej tedy chápat jako základní celofiremní rozpočet, který plní funkci hlavního rozpočtu. V současné době se tento rozpočet vytváří pouze jako výkaz cash flow (výkaz peněžních toků) a výkaz plánovaných výnosů a nákladů. Třetí výkaz, který obvykle bývá spojován s pojmem hlavního rozpočtu organizace, tedy plánovaná rozvaha se v současné době v podniku nepřipravuje. Není zde vytvářen ani dokument s podrobnějšími informacemi k hlavnímu rozpočtu.

Tento finanční plán se vytváří na období jednoho roku. S přípravami na jeho sestavení se většinou začíná v posledním kvartále roku předcházejícího a je schvalován v prvním měsíci období, na které je připravován. Vzhledem k délce období, na které je plán sestavován, můžeme konstatovat, že se jedná o rozpočet střednědobý tedy taktický.

V současném systému plánů tedy úplně chybí rovina strategická – dlouhodobá a rovina operativní – v našem případě kvartální. V rovině strategické má však podnik zpracovány následující podnikové vize, mise a podnikovou kulturu.

Podnikatelská mise

Zákazník není samozřejmost. Je potřeba ho vyhledat, uspokojit a udržet.

Podnikatelská vize

Rozvoj a zkvalitnění služeb poskytovaných nájemcům. Tyto služby provádět na nejvyšší možné úrovni v rámci hesla kvalita bez kompromisu, a vyvíjet a zavádět nové a inovované služby tak, aby plně uspokojily požadavky nájemců.

Podniková kultura

Pro úspěch firmy jsou důležité vztahy mezi pracovníky a zásady vzájemného spolužití, které vytvářejí firemní podnikatelskou kulturu. Za samozřejmé se považuje:

- Zodpovědnost každého za svůj a firemní úspěch,
- adaptabilita pracovníků na neustálé změny podmínek v tržním prostředí,

- vyžadování aktivního zapojení pracovníka do činnosti firmy, podle aktivity pracovníky diferencovat,
- podpora zásady týmovosti,
- korektnost v interních i externích vztazích,
- podpora sociálních aspektů ve společnosti, jako jsou rozvoj vzdělanosti, kariérové plány nebo kulturní a společensky prospěšné akce,
- důraz na informovanost mezi pracovníky, a to jak o záměrech vedení, tak o zpětné reakci pracovníků.²⁴

3.2.4. Postup při vytváření současného finančního plánu

V současné době je při sestavování finančního plánu postupováno tak, že v závěru předchozího období je na finančním oddělení (vzhledem k tomu, že veškeré procesy související s financemi jsou ve firmě outsourcovány sesterskou společností, nejedná se o finanční oddělení uvnitř firmy, ale pro zjednodušení ho budeme nadále takto nazývat) sestaven plán předpokládaných příjmů na následující období a za pomoci vedoucích jednotlivých úseků také plán provozních nákladů. Dále pak je vytvořen investiční plán, ve kterém jsou zohledněny předpokládané nutné investice do stávající infrastruktury a možné budoucí nové investice. Tyto plány jsou následně předloženy ke schválení vlastníkům společnosti. Jednotlivé takto sestavené rozpočty poté slouží zejména k finančnímu plánování a řízení peněžních toků firmy.

Postup vytváření tohoto finančního plánu je vždy započat u hlavního akcionáře firmy Tessela SE, který jej vytváří dle svých vnitřních postupů. To znamená, že se sejde investiční skupina holdingu, která na základě dat získaných od jednotlivých manažerů sestavuje rámcové plány pro jednotlivé dceřiné společnosti, z nichž jedna z nich je i společnost Regionální centrum Olomouc s.r.o. Tato skupina poté tento plán projedná se statutárním orgánem holdingu, a po jeho schválení je plán předán jednotlivým manažerům dotčených společností. V těchto plánech jsou zohledněny jak budoucí předpokládané náklady provozní, tak i náklady investiční.

Poté co se tento plán dostane k manažerům jednotlivých společností, je již v podstatě rozhodnuto o celkových mantinelech v předpokládaných výdajích na dané období. Za samotnou

²⁴ Zdroj: interní materiály firmy

realizaci zde zmíněných položek jsou již odpovědni tito manažeři. Jejich odpovědnost spočívá zejména v tom, aby se celková výše rozpočtu nepřekročila.

Do samotné tvorby tohoto plánu tedy jak již bylo výše zmíněno tito manažeři, chcete-li výkonní ředitelé jednotlivých společností, mohou zasahovat pouze okrajově a to pouze tak, že se na začátku tvorby rozpočtu snaží poskytnout investiční komisi co nejsprávnější a nejúplnější údaje o nutných provozních výdajích, a zároveň tuto komisi přesvědčit o nutnosti navrhovaných investičních opatřeních.

Tabulka č. 3.6: Příklad části investičního rozpočtu Regionálního centra Olomouc s.r.o v roce 2015

Celkový rozpočet investičních akcí na rok 2015 – návrh plánu						
objekt	ÚDRŽBA	náklady tis. Kč	REKONSTRUKCE	náklady tis. Kč	NOVÍ NÁJEMCI	náklady tis. Kč
RCO 1	Malování prostor	70	Sociální zařízení 6x	3 150	Rekonstrukce prostor pro nového nájemce	5 000
	Nátěry venkovní	30	Rekonstrukce salonků	600		
			Hlavní vstup do budovy	650		
			Výměna okenního pláště	8000		
			Dispoziční změny 1. PP	500		
	Celkem:	100		12 900		5 000
RCO 2	Výmalba prostor	160	PO dveře věž jih 12 ks	240	Nový nájemce 2. NP	3 000
	Nátěry venkovní zábradlí	30	Sociální zařízení M 12 ks	3 302	Nový nájemce 17. NP	700
	Výměna podlahových krytin - společné prostory	100	Sociální zařízení věž Ž 12 ks	3 556	Nový nájemce 16.NP východ	175
			výměna okenního pláště 2.-4. podlaží	9 000		
	Celkem:	290		16 098		3 875

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

Jak je patrné z tabulky č. 3.6 má tento celkový rozpočet pouze rámcový charakter, který je ovšem velmi nedostatečný pro jakékoli další činnosti spojené s jeho kontrolou a vyhodnocováním. Co se týče rozpočtu provozních nákladů, je toto v celkovém rozpočtu shrnuto

pouze jako výsledné číslo sestávající se z několika podskupin, jako jsou celkové náklady na provoz technologií, celkové náklady na běžnou údržbu, mzdové a finanční náklady, náklady na nákup médií, náklady na nákup externích služeb a náklady na provoz společensko-kongresového centra. Prostým součtem těchto položek pak vznikne rozpočet na celkové provozní náklady.

Je historickou praxí, a to ne příliš dobrou, že rozpočet na provozní náklady je často vytvářen pomocí historických dat za předchozí kalendářní rok, a pouze mírně upraven o některé očekávané skutečnosti. Velká část těchto nákladů bývá naštěstí predikována poměrně dobře na základě uzavřených dlouhodobých servisních smluv s externími dodavateli. Také spotřeba médií lze na základě minulého vývoje celkem jednoduše stanovit. Největší problém tedy bývá s náklady na provoz společensko-kongresového centra, jelikož nelze přesně předpovědět, kolik zájemců si toto centrum pronajme.

Poté, co jsou již tedy na základě schváleného rozpočtu již jasné stanoveny jednotlivé kapitoly hlavního rozpočtu, a byli s ním seznámeni jednotliví manažeři, je tento materiál ve své podstatě zakonzervován, a je už pouze na samotných manažerech a jejich vlastním umu, jak se ze samotným čerpáním těchto prostředků vypořádají a kolik budou naopak schopni ušetřit. Není zde tedy centrálně dána žádná směrnice, jak tento hlavní rozpočet nadále větvit, jak kontrolovat jeho plnění, jak pomocí něho motivovat jednotlivé zaměstnance k úsporám, a není zde jednoznačně stanoven žádný proces, pomocí kterého by se dal tento plán modifikovat.

4. Nápravná opatření a doporučení

Na základě vyhodnocení analýzy současného stavu podniku a jeho SWOT analýzy jsme dospěli k názoru, že v podniku není dostatečně zpracován systém tvorby a kontroly nákladů pomocí systému plánů a rozpočtů. Zavedením tohoto systému v organizaci dojde k podstatnému zprůhlednění všech činností souvisejících s provozními náklady.

V první fázi je tedy třeba tento systém vytvořit a uvést do života, přičemž musíme brát v potaz počáteční vrozenou nedůvěru k zavádění nových postupů. Tuto fázi je tedy třeba dělat citlivě, dobře ji připravit a zapojit všechny dotčené zaměstnance do její přípravy.

V druhé fázi je třeba vytvořit kontrolní mechanismy těchto rozpočtů navázané na jednotlivé pracovníky formou participace na kladném výsledku těchto kontrol.

Pokud se nám podaří postavit systém udržitelný, bude nám přinášet spoustu výhod, zefektivní celkové finanční zdraví podniku a přinese nám významné úspory nákladů.

4.1. Tvorba rozpočtů

Na tomto místě je třeba zdůraznit, že následující postup, který je v této práci uveden platí pouze při zavádění systému rozpočtů do organizace, kde systém podrobných rozpočtů zaveden není. Je zde pouze vytvořen rozpočet celkový. Při vytváření rozpočtů v dalších letech je následovně nutné celý postup obrátit a začít postupně od jednotlivých rozpočtových položek, a jejich agregací postupně dojít k rozpočtu celkovému.

My se však nacházíme v situaci, kdy máme dán celkový rozpočet a ten je nutno rozdělit, na jednotlivé dílčí podrobnější části, vytvořit fungující rozpočtový systém a uvést ho do praxe.

4.1.1. Vytvoření podrobných ročních plánů a rozpočtů

Jako první věc, kterou je třeba při vytváření plánů rozpočtů začít, je podrobněji rozvést jednotlivé nákladové kategorie uvedené v hlavním rozpočtu společnosti do jednotlivých položek. Tyto položky je třeba určit dle skutečných aktivit, které se v organizaci provádějí. Jako příklad si můžeme uvést například kategorii s názvem údržba a servis technologických zařízení. Zde se nachází, jak jsme již zmiňovali dříve, mnoho jednotlivých systému technických zařízení

budov. Jedná se například o systém elektronické požární signalizace, kamerový systém, místní evakuační rozhlas, vzduchotechniku a mnoho jiných. Abychom mohli efektivně sledovat alokaci nákladů v této kategorii, je třeba si ji rozpoložkovat na jednotlivé dílčí subkategorie. Tuto stejnou operaci je potřeba provést i s ostatními nákladovými skupinami.

Po tomto základním rozdělení nám vznikne několik dílčích rozpočtů dle jednotlivých nákladových kategorií. Potom nám vyvstane úkol přiřadit k těmto podskupinám patřičné částky předpokládaných ročních nákladů, které se v celkovém součtu musí rovnat plánované sumě nákladů za celou kategorii. Tímto krokem získáme podrobný roční rozpočet provozních nákladů. V tabulce č. 4.1 je uveden příklad části takového podrobného ročního rozpočtů provozních nákladů pro nákladovou kategorii údržba a servis technologických zařízení. Vzhledem k rozsáhlosti tabulky je její celková podoba uvedena v příloze č. 1.

V další fázi je třeba přiřadit každé rozpočtové kapitole správce této kapitoly. Mělo by jít o pracovníka na úrovni středního managementu (v našem případě vedoucího úseku), který má zodpovědnost za čerpání a kontrolu dané rozpočtové kapitoly. Každá rozpočtová položka poté musí být přidělena do správy ještě příslušnému správci rozpočtové položky, na kterého bude poté delegována veškerá oprávnění spojená s nakládáním s prostředky dané rozpočtové položky. Tímto docílíme správného rozložení kompetencí, a to jak při budoucí přípravě nových rozpočtů, tak při naplňování konkrétních cílů dané rozpočtové položky.

Tabulka č. 4.1: Část podrobného ročního rozpočtu provozních nákladů na údržbu a servis

č.	Garant	Název rozpočtové položky	2016
			Roční náklad bez DPH
1	Garant slaboproud	MaR	91 000
2		Parkovací systém	0
3		Automatické dveře	0
4		Elektronický protipožární systém	174 000
5		Místní evakuační rozhlas	32 000
6		Elektronická zabezpečovací signalizace	25 000
7		Stabilní hasicí systém	32 000
8		Elektronická kontrola vstupu	52 000
Celkem za oblast			406 000
9	Garant TZB	Rozvody vody ventily	90 000
10		Klimatizace	0
11		Výtahy a eskalátory Schindler	0
12		Výtahy Kone	174 000
13		Výměníková stanice	32 000
14		EDO	25 000
15		ATS	32 000
16		Tlakové nádoby stojaté	52 000
17		Rozvody odpadů - čištění	0
18		VZT	0
19		Komíny (R1, R5)	1 000
20		Vzduchotechnika	0
21		Tepelná čerpadla	75 000
22		Plynová kotelna R1	7 000
23		Plynové spotřebiče R5 - veterina	2 000
24		Plynová zařízení - revize (R1, R2, R5,)	2 000
25		Rozvody topné vody	0
26		Odpadní kanalizace	0
Celkem za oblast			492 000
Celkové roční náklady na servis a údržbu technologií			898 000

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

4.1.2. Vytvoření podrobných rozpočtů dle jednotlivých měsíců

Poté, co jsme v první fázi vytvořili podrobný roční rozpočet, je nutné si tento upravit do podoby jednotlivých měsíců. Toto opatření je důležité pro následné zjednodušení při tvorbě operativních kvartálních rozpočtů, kdy budeme moci s tohoto podkladu jednoduše sestavit tuto nejoperativnější a mnohdy i nejpřesnější formu rozpočtu. Dále je vhodné mít rozčleněné jednotlivé rozpočtové položky do měsíců z důvodu nutného střednědobého plánování peněžních toků v organizaci.

Při vytváření tohoto podrobného měsíčního rozpočtu je velmi důležitá spolupráce s jednotlivými správci rozpočtových položek, neboť oni vědí z praktického hlediska nejlépe, kdy daný náklad opravdu nastane a v jaké bude výši. Asi není třeba na tomto zdůrazňovat, že zapojení těchto takzvaných operativců do tvorby rozpočtu má mnoho dalších výhod, jako je třeba následná zvýšená motivace na dodržení rozpočtových výdajů apod.

Jednotlivé měsíční rozpočty se musí svému součtu opět dohromady rovnat celkové roční výši alokované na danou rozpočtovou kapitolu.

V tabulce č. 4.2 uvádím příklad ročního podrobného rozpočtu nákladů na nákup médií. Tabulka v celém znění včetně služeb spojených s nájmem je uvedena v příloze č. 2.

Tabulka č. 4.2: Příklad ročního podrobného rozpočtu nákladů na nákup médií

Měsíční rozpočet provozních nákladů na energie na rok 2016															
správce rozpočtové		položka	rozpočet na období												
kapitoly	Položky		leden	únor	březen	duben	květen	červen	červ enec	srpen	září	říjen	listo pad	prosi nec	celkem
MÉDIA - nákup															
Ener- getik	Ener- getik	El.energie	330	300	320	305	295	305	340	350	305	315	335	400	3 900
		Voda	75	75	70	70	70	70	70	70	70	75	75	70	860
		Pára	280	250	215	160	85	85	85	80	80	165	190	280	1 955
		Plyn	25	65	25	25	25	25	25	25	25	25	45	25	360
		El. tech.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
		Média suma:	711	691	631	561	476	486	521	526	481	581	646	776	7 087

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

4.1.3. Vytvoření systému kvartálních operativních rozpočtů

Po vytvoření a následném schválení ročních základních rozpočtů, které se vytvářejí vždy na začátku rozpočtového období a manipulace s nimi v pozdější době již zpravidla není možná ani účelná, je třeba ještě na jejich základě vždy v každém kvartále vytvořit operativní kvartální rozpočet pro každou nákladovou kategorii. Tyto rozpočty, které se tvoří na nejkratší a zároveň nejbližší období bývají zpravidla nejpřesnější, neboť do nich lze zahrnout i velmi těžko predikovatelné výdaje, které vyvstanou až v průběhu rozpočtového období. Také je zde možnost pracovat z přesuny mezi jednotlivými kvartály tzn., že akce, které byly například zahrnuty v rozpočtu na první kvartál, můžeme operativně přesunout do kvartálu následujícího.

Další velmi důležitý důvod, proč zpracovávat tyto rozpočty, je jejich následná kontrola a motivace pracovníků. V případě kontroly jde o to, že pokud například na konci druhého kvartálu zjistíme, že některá položka má již zcela vyčerpanou alokovanou částku na celý rok, můžeme zavést úsporný program u dalších položek a odložit například věci, které takový odklad snesou a tím celkový rozpočet nepřekročit. Co se týče motivace pracovníků, je vždy lepší, když jsou pracovníci za práci s rozpočty vyhodnocováni v kratších intervalech, než je celý rok.

V tabulce č. 4.3 uvádím příklad kvartálního rozpočtu kategorie finančních nákladů a mezd za první kvartál roku 2016.

Tabulka č. 4.3: Kvartální rozpočet mezd finančních nákladů a výrobních investic na první kvartál roku 2016

položka	specifikace	leden	únor	březen	celkem
MZDY vč. odvodů					
základní plat	HPP+ DPČ + DPP	620 286	620 286	620 286	1 860 858
měsíční prémie		255 980	255 980	255 980	767 941
mimořádné odměny		15 000	15 000	15 000	45 000
	celkem Mzdy:	891 266	891 266	891 266	2 673 799
INVESTICE VÝROBNÍ					
akce SKC - zajištění	dodávky externích dodavatelů	0	0	0	0
DHIM	nábytek, koberce, žaluzie, nádobí aj.	0	0	0	0
marketing, reklama	náklady na reklamu a marketing RCO	20 000	20 000	20 000	60 000
vzdělávání		0	0	0	0
audity, certifikace	daňové audity, SRJ, certifikace aj.	8 000	8 000	8 000	24 000
	celkem Investice výrobní:	28 000	28 000	28 000	84 000
FINANČNÍ NÁKLADY					
pojištění	elektronika tech. Kooperativa	0	40 000	0	40 000
	movité věci + elektronika kancelářská	0	17 000	0	17 000
	objekt R3	26 000	0	0	26 000
	zák.poj.úrazů Q	9 000	0	0	9 000
	Auta: Q povinné + Q havarijní	4 000	11 000	0	15 000
	objekt R2 + R1	0	0	33 000	33 000
dary, dividendy		0	0	0	0
stravenky, soc.fond, penz.fond		25 000	25 000	25 000	75 000
daně, poplatky		5 000	5 000	5 000	15 000
	celkem Finanční náklady:	69 000	98 000	63 000	230 000

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů

4.2. Kontrola rozpočtů provozních nákladů

Pokud chce podnik efektivně fungovat, musí si vytvořit jednoduchý, ale přitom komplexní systém kontroly výsledků své činnosti a tyto informace sdílet v celé své řídicí vertikále. Takovýto systém se obvykle nazývá reporting. Jednou z částí tohoto systému musí být také kontrola nákladů. K tomu, aby tato kontrola byla prospěšná, je třeba ji provádět pravidelně v určených intervalech, v tom případě se jedná o kontrolu standartní, nebo i namátkově mimo tento stanovený řád. V druhém případě je jedná o kontrolu mimořádnou. V případě společnosti regionální centrum Olomouc s.r.o. je třeba zavést oba tyto typy kontroly.

Nejdůležitější při kontrole rozpočtů je propojit predikované položky jednotlivých rozpočtů se skutečností. Tyto předem stanovené hodnoty nazýváme standardy. Poté co proběhne srovnání skutečných nákladů s těmito standardy, můžeme vyhodnotit výkonnost jednotlivých správců rozpočtových položek, kapitol i celých úseků, jak v daném období hospodařili a na základě toho rozhodnout o případných odměnách či penalizacích.

4.2.1. Kontrola kvartálních operativních rozpočtů

Nejméně náročná a také nejčastěji probíhající je kontrola rozpočtů operativních. Standartní kontrola rozpočtů by měla být prováděna vždy po skončení každého kvartálu, kdy by se mělo provést srovnání skutečného stavu čerpání s plánovaným. Následně je třeba provést analýzu odchylek a tyto odchylky věrohodným způsobem vysvětlit. Zároveň je třeba pregnantně stanovit veškeré možné příčiny těchto odchylek. Po analýze těchto odchylek je třeba reagovat na případné změny a tyto zapracovat do rozpočtů na následující období.

4.2.2. Kontrola hlavního rozpočtu

Tato část kontrolní činnosti se provádí zpravidla po skončení rozpočtového období a je podstatně složitější. Při nepříznivém vývoji v organizaci ji můžeme provést i mimořádně v průběhu období. I zde výsledky skutečné porovnáváme s předem určenými standardy a případné rozdíly hodnotíme pomocí analýzy odchylek.

5. Závěr

Hlavním partnerem při vypracování této práce na téma Plánování a vyhodnocování provozních nákladů společnosti se stala společnost Regionální centrum Olomouc s.r.o. Jedná se o typicky nevýrobní podnik, který má jako hlavní obor své činnosti poskytování služeb. V takovém typu podniku tvoří provozní náklady většinový podíl na nákladech celkových. Z tohoto důvodu je velmi přínosné se zabývat provozními náklady právě zde.

V první části této práce jsou podrobněji popsány východiska řešené problematiky nákladů. Jejichž hlavním zdrojem se staly především odborné publikace, které se zabývají manažerským rozhodováním. Nejdříve jsme se zde věnovali vlastní definici nákladů, jejich charakteristice, různým pojetím a jejich členěním, poté jsme se krátce zabývali přiřazováním nákladů výkonům a s tím souvisejícím kalkulacím a na závěr této první části se věnujeme systému plánů a rozpočtů.

Při následné aplikaci těchto poznatků na konkrétní společnost, jsme si nejprve krátce charakterizovali zkoumanou organizaci, a provedli jsme její SWOT analýzu. Dále jsme se zaměřili na popis současného stavu, kde jsme pomocí srovnání vývoje provozních nákladů za posledních několik období odhalili hlavní příčiny nárůstu celkových nákladů. V další části této práce jsme po provedeném vyhodnocení současného stavu plánování provozních nákladů navrhli opatření v podobě zavedení systému plánů a rozpočtů do této organizace.

Tento systém jsme poté podrobněji popsali v poslední části této práce, přičemž jsme se snažili vytvořit několik návrhů jednotlivých taktických a operativních rozpočtů, které by této organizaci měli pomoci zpřehlednit orientaci ve vynakládaných nákladech a při zavedení systému do podnikové praxe přinést v budoucnu nemalé finanční úspory.

Dle mého názoru je zavedení tohoto systému pro organizaci naprosto nezbytné, neboť jak ukázala analýza provozních nákladů, tyto se neustále v posledních letech nekontrolovatelně zvyšovaly, a začínali tak působit potíže se sníženou ziskovostí firmy. Negativně se také podepsaly na cenové politice, což vzhledem k neustále rostoucí konkurenci v oboru by mělo do budoucna nepříjemný následek ve formě postupného úbytku zákazníků.

Seznam použité literatury a zdrojů

Knižní zdroje:

DRURY, Colin. *Management accounting for business decisions*. 2nd ed. London [u.a.]: Thomson Learning, 2001. ISBN 1861527705.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.

GARRISON, Ray H. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 5th ed. Homewood: Irwin, 1988. ISBN 0-256-05833-4.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.

KOCMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 2013. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.

LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1996-9.

MAITLAND, Iain. *Rozpočetnictví pro nefinanční manažery: jak využít rozpočetnictví jako účinného nástroje řízení*. Praha: Management Press, 1998. ISBN 80-85943-77-8.

MAITLAND, Iain. *Budgeting for non-financial managers: turn your budgeting strategy into a valuable management tool*. New ed. London: Financial Times Management, 1999. ISBN 02-736-4494-7.

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting. Poradce controllingu. ISBN 80-725-9012-X.

Elektronické zdroje:

Svetucentictví.cz. *Svetucetnictvi.cz* [online]. Praha: svetucetnictvi.cz, 2008 [cit. 2016-05-15]. Dostupné z: <http://www.svetucetnictvi.cz/aktualne/podstata-a-vyznam-ucetnictvi-zakladni-pojmy>

Ostatní zdroje:

Interní materiály firmy Regionální centrum Olomouc s.r.o.

Seznam zkratk

ATS	Automatická tlaková stanice
BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
ČD	České dráhy
IT	Informační technologie
MaR	Měření a regulace
MHD	Městská hromadná doprava
NP	Nadzemní podlaží
PO	Požární ochrana
Q	Kvartál
SKC	Společensko-kongresové centrum
TZB	Technické zařízení budovy
VZT	Vzduchotechnika

Seznam obrázků

Obrázek č. 3.1: Pohled na areál Regionálního centra Olomouc.....	10
Obrázek č. 3.2: Pohled na areál BEA centra Olomouc.....	29
Obrázek č. 3.3: Schéma procesně organizační struktury společnosti.....	38
Obrázek č. 3.4: Graf výsledku SWOT analýzy podniku.....	42
Obrázek č. 3.5: Vývoj kvartálních provozních nákladů v roce 2013 dle jednotlivých kategorií v tis. Kč.....	44
Obrázek č. 3.6: Vývoj kvartálních provozních nákladů v roce 2014 dle jednotlivých kategorií v tis. Kč.....	46
Obrázek č. 3.7: Vývoj kvartálních provozních nákladů v roce 2014 dle jednotlivých kategorií v tis. Kč.....	47
Obrázek č. 3.8: Graf vývoje nákladových kategorií v jednotl. kvartálech v letech 2013-2015 v tis. Kč.....	49

Seznam tabulek

Tabulka č. 3-1: SWOT analýza společnosti Regionální centrum Olomouc.....	42
Tabulka č. 3.2: Vývoj provozních nákladů společnosti v roce 2013 v tisících Kč.....	44
Tabulka č. 3.3: Vývoj provozních nákladů společnosti v roce 2014 v tisících Kč.....	45
Tabulka č. 3.4: Vývoj provozních nákladů společnosti v roce 2015 v tisících Kč.....	47
Tabulka č. 3.5: Celkové provozní náklady za jednotlivé nákl. kategorie v letech 2013-2015 v tis. Kč.....	48
Tabulka č. 3.6: Příklad části investičního rozpočtu Regionálního centra Olomouc s.r.o v roce 2015.....	52
Tabulka č. 4.1: Část podrobného ročního rozpočtu provozních nákladů na údržbu a servis.....	55
Tabulka č. 4.2: Příklad ročního podrobného rozpočtu nákladů na nákup médií.....	57
Tabulka č. 4.3: Kvartální rozpočet mezd finančních nákladů a výr. investic na první kvartál roku 2016.....	59

Seznam příloh

Příloha č. 1 Podrobný roční rozpočet provozních nákladů na údržbu a servis

Příloha č. 2 Podrobný roční rozpočet na média a služby po jednotlivých měsících

Příloha č. 3 Kvartální rozpočet části provozních nákladů

Příloha č. 4 Návrh směrnice na systém plánů a rozpočtů pro organizaci

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

15/7/2016



.....
Bc. Zbyněk Lach